



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA

ADE

Facultad de Administración
y Dirección de Empresas /UPV

UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

Facultad de Administración y Dirección de Empresas

EL RÉGIMEN ESPECIAL DE VENTAS A DISTANCIA EN
EL IVA: REPERCUSIONES ECONÓMICAS PARA LAS
EMPRESAS EXPORTADORAS

Trabajo Fin de Grado

Grado en Administración y Dirección de Empresas

AUTOR/A: Morales Asunción, Laura

Tutor/a: Marín Sánchez, María del Mar

CURSO ACADÉMICO: 2023/2024

Índice de contenido

Resumen ejecutivo	5
Resum executiu.....	6
Abstract.....	7
1. Introducción	8
1.1. Contexto y justificación	8
1.2. Objetivos	9
2. Metodología y marco del trabajo.....	10
3. Análisis del régimen especial de ventas a distancia en el IVA.....	17
3.1. Descripción del régimen.....	17
3.1.1. Principios básicos	20
3.1.2. Estructura.....	21
3.1.3. Procedimientos y cumplimiento	22
3.1.4. Control.....	24
3.1.5. Evolución y panoramas a considerar	25
3.2. Modalidades del régimen	27
3.2.1. Régimen Exterior de la Unión (EUOSS).....	27
3.2.2. Régimen de la Unión (UOSS)	28
3.2.3. Régimen de Importación (IOSS)	29
3.2.4. Comparativa de las modalidades	31
3.3. Aplicación en España: problemáticas.....	34
3.3.1. Metodología de búsqueda en la DGT	35
3.3.2. Cuestiones comunes en las consultas vinculantes	38
3.3.3. Discusión de obstáculos.....	41
4. Repercusiones económicas en empresas exportadoras.....	43
4.1. Requerimientos de recursos especializados: personal y <i>software</i>	43

4.1.1. Necesidad de <i>expertise</i> en IVA y comercio internacional	44
4.1.2. Reclutamiento y formación de talentos especializados	45
4.1.3. Integración de aplicaciones específicas	48
4.1.4. Implementación de nuevo <i>software</i>	50
4.2. Análisis económico	53
4.2.1. Coste de integración de aplicaciones.....	54
4.2.2. Coste implementación cuadro de mandos en <i>Power BI</i>	57
4.2.3. Análisis global y comparación entre supuestos optimista-pesimista.....	60
5. Casos prácticos	67
5.1. Caso Arropados: aplica UOSS (Régimen de la Unión).....	68
5.2. Caso YamYam: aplica IOSS (Régimen de Importación)	72
6. Conclusiones	74
Referencias bibliográficas	77
Referencias legislativas	81
ANEXOS.....	83
ANEXO I. RELACIÓN DEL TRABAJO CON LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE DE LA AGENDA 2030	83
ANEXO II. CONSULTAS VINCULANTES REPRESENTATIVAS OBTENIDAS A PARTIR DEL PORTAL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	86

Índice de figuras

Figura 1. <i>Evolución de las ventas a través de comercio electrónico en España por trimestres (2015-2022).</i>	8
Figura 2. <i>Umbrales de aplicación de regímenes especiales para ventas a distancia.</i>	18
Figura 3. <i>Formulario de consulta del portal de la DGT.</i>	37
Figura 4. <i>Cuadrante mágico de Gartner para aplicaciones de Analytics y Business Intelligence.</i>	51
Figura 5. <i>Representación del punto de recuperación de la inversión.</i>	65

Índice de tablas

Tabla 1. <i>Resultado del número de documentos encontrados empleando las palabras clave propuestas.</i>	12
Tabla 2. <i>Textos seleccionados provenientes de los resultados de búsqueda anteriores.</i>	13
Tabla 3. <i>IVA de importación según el valor intrínseco del bien.</i>	30
Tabla 4. <i>Tabla comparativa de los 3 regímenes.</i>	33
Tabla 5. <i>Número de consultas vinculantes obtenidas después de la búsqueda.</i>	37
Tabla 6. <i>Habilidades aconsejables para este tipo de posiciones</i>	46
Tabla 7. <i>Detalle costes de la integración de software para el caso optimista.</i>	55
Tabla 8. <i>Detalle costes de la integración de software para el caso pesimista.</i>	56
Tabla 9. <i>Detalle costes de cuadros de mandos en Power BI para el supuesto optimista.</i>	58
Tabla 10. <i>Detalle costes de cuadros de mandos en Power BI para el supuesto pesimista.</i>	59
Tabla 11. <i>Síntesis de datos importantes obtenidos a partir del estudio.</i>	66
Tabla 12. <i>Tasas de IVA en España, Portugal, Alemania y Bélgica para los años 2020 y 2022.</i>	68
Tabla 13. <i>Umbrales de aplicación de regímenes especiales para ventas a distancia de Portugal y Bélgica.</i>	69
Tabla 14. <i>Cálculo de IVA para las ventas de Arropados con la anterior normativa.</i>	70
Tabla 15. <i>Cálculo de IVA para las ventas de Arropados con la actual normativa.</i>	71

Resumen ejecutivo

Este Trabajo de Fin de Grado presenta un análisis detallado sobre el régimen fiscal especial de ventas a distancia en el IVA, enfocándose en su aplicación y repercusiones dentro del ámbito de las empresas exportadoras. El documento se inicia estableciendo el contexto y la justificación de la investigación, seguido de la definición de los objetivos específicos que guían el estudio. Asimismo, se establece una base teórica sólida mediante una revisión bibliográfica en plataformas reconocidas y centrada en las publicaciones más influyentes de los últimos 5 años.

El estudio se adentra en el régimen fiscal especial a través de una descripción completa de sus características, las diversas modalidades bajo las cuales opera, y su implementación específica en España, identificando las problemáticas a través del análisis de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT). Se examinan las implicaciones económicas de este régimen para las empresas exportadoras, evaluando los requerimientos de recursos especializados, tanto humanos como tecnológicos, y determinando el umbral de negocio a partir del cual la adopción de determinadas tecnologías resulta beneficiosa para gestionar de manera adecuada el IVA de las ventas a distancia para una empresa que se ha puesto de ejemplo, Nilator S.L.

La investigación se enriquece con la inclusión de casos prácticos que ilustran la aplicación del régimen en situaciones hipotéticas. Se analizan 2 ejemplos concretos: el caso Arropados, que se acoge al régimen UOSS (*Union One-Stop Shop*), y el caso YamYam, que utiliza el IOSS (*Import One-Stop Shop*), proporcionando así una visión clara de cómo el régimen se aplica en contextos empresariales concretos.

En última instancia, las conclusiones resaltan la eficacia del régimen como herramienta de facilitación empresarial y gestión fiscal eficiente, recomendando la digitalización para las empresas y que se proporcione una orientación clara por parte de las instituciones pertinentes a los empresarios, con el objetivo de optimizar la eficiencia y minimizar riesgos fiscales.

Palabras clave

IVA; ventas a distancia; España; ventanilla única

Resum executiu

Aquest Treball de Fi de Grau presenta una anàlisi detallada sobre el règim fiscal especial de vendes a distància en l'IVA, enfocant-se en la seua aplicació i repercussions dins de l'àmbit de les empreses exportadores. El document s'inicia establint el context i la justificació de la investigació, seguit de la definició dels objectius específics que guien l'estudi. Així mateix, s'estableix una base teòrica sòlida mitjançant una revisió bibliogràfica en plataformes reconegudes i centrada en les publicacions més influents dels últims 5 anys.

L'estudi s'endinsa en el règim fiscal especial a través d'una descripció completa de les seues característiques, les diverses modalitats sota les quals opera, i la seua implementació específica a Espanya, identificant les problemàtiques a través de l'anàlisi de consultes vinculants de la Direcció General de Tributs (DGT). S'examinen les implicacions econòmiques d'aquest règim per a les empreses exportadores, avaluant els requisits de recursos especialitzats, tant humans com tecnològics, i determinant el llindar de negoci a partir del qual l'adopció de determinades tecnologies resulta beneficiosa per a gestionar de manera adequada l'IVA de les vendes a distància per a una empresa que s'ha posat d'exemple, Nilator S.L.

La investigació s'enriqueix amb la inclusió de casos pràctics que il·lustren l'aplicació del règim en situacions hipotètiques. S'analitzen 2 exemples concrets: el cas Arropados, que s'acull al règim UOSS (*Union One-Stop Shop*), i el cas YamYam, que utilitza el IOSS (*Import One-Stop Shop*), proporcionant així una visió clara de com el règim s'aplica en contextos empresarials concrets.

En última instància, les conclusions ressalten l'eficàcia del règim com a eina de facilitació empresarial i gestió fiscal eficient, recomanant la digitalització per a les empreses i que es proporcione una orientació clara per part de les institucions pertinents als empresaris, amb l'objectiu d'optimitzar l'eficiència i minimitzar riscos fiscals.

Paraules clau

IVA; vendes a distància; Espanya; finestra única

Abstract

This Final Degree Project presents a detailed analysis of special tax regime for distance sales in VAT, focusing on its application and repercussions within the scope of exporting companies. The paper begins by establishing the context and justification for the research, followed by the definition of the specific objectives guiding the study. A solid theoretical basis is also established through a literature review on recognised platforms and focusing on the most influential publications of the last 5 years.

The study delves into the special tax regime through a full description of its characteristics, the various modalities under which it operates, and its specific implementation in Spain, identifying problems through the analysis of binding consultations of the Directorate General of Taxes (DGT). The economic implications of this regime for exporting companies are examined, assessing the specialised resource requirements, both human and technological, and determining the business threshold above which the adoption of certain technologies is beneficial for the proper management of VAT on distance sales for an example company, Nilator S.L.

The research is enriched by the inclusion of case studies illustrating the application of the regime in hypothetical situations. Two specific examples are analysed: the Arropados case, which uses the UOSS (Union One-Stop Shop) regime, and the YamYam case, which uses the IOSS (Import One-Stop Shop), thus providing a clear view of how the regime is applied in specific business contexts.

Ultimately, the conclusions highlight the effectiveness of the regime as a business facilitation and tax-efficient management tool, recommending digitalisation for businesses and clear guidance from the relevant institutions to entrepreneurs, with the aim of optimising efficiency and minimising tax risks.

Keywords

VAT; distance selling; Spain; One-Stop Shop

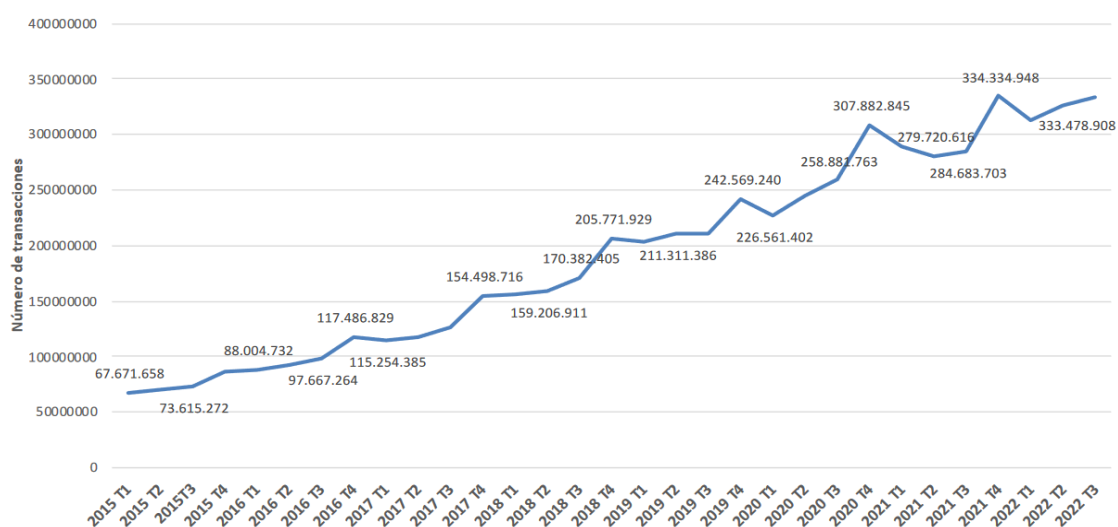
1. Introducción

Este primer capítulo introductorio sienta las bases para la discusión del tema elegido. Aquí, nos adentraremos en el contexto y las razones que fundamentan este análisis, seguido de una clara delimitación de los objetivos que se buscan alcanzar a través de este estudio.

1.1. Contexto y justificación

En el contexto actual, caracterizado por una creciente interconexión global y una rápida digitalización, el comercio electrónico se ha posicionado como un componente vital de la economía mundial. Según Alonso (2023), su expansión ha sido particularmente catalizada por eventos sin precedentes, como la pandemia de COVID-19, que ha acelerado la adopción de prácticas de consumo en línea, alterando de manera fundamental las dinámicas comerciales tradicionales, como se observa en la Figura 1. Esta transformación trae consigo una serie de implicaciones significativas, no solo en términos de patrones de consumo, sino también en lo que respecta a los desafíos regulatorios y fiscales que emergen en este contexto digital y sin fronteras. Uno de los retos más destacados dentro de este panorama es la adecuada gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en las transacciones internacionales, una cuestión que adquiere especial relevancia y complejidad en este ámbito.

Figura 1. Evolución de las ventas a través de comercio electrónico en España por trimestres (2015-2022).



Fuente: Alonso (2023).

La importancia de profundizar en este tema radica en la necesidad de comprender y navegar por el complejo entramado legal y fiscal que rige las ventas *online*, especialmente aquellas que cruzan fronteras nacionales. Este Trabajo de Fin de Grado (TFG) busca aportar al campo un análisis exhaustivo de estas dinámicas, identificando los desafíos que enfrentan las empresas en este entorno y, además, proponiendo soluciones tecnológicas innovadoras que puedan simplificar y optimizar la gestión fiscal. De esta forma, el estudio se propone como un recurso valioso para las compañías que persiguen adaptarse a las regulaciones vigentes, asegurando su conformidad y, por ende, su éxito en el mercado global. Asimismo, este asunto está vinculado estrechamente con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) 8, 9 y 17, en el **Anexo I** está explicada en detalle dicha relación.

Por otra parte, el problema práctico que este TFG plantea encarar se centra en la intrincada aplicación del régimen especial de ventas a distancia en el IVA dentro de la Unión Europea (UE). Las empresas que operan en este espacio se enfrentan a una tarea desafiante: navegar por un paisaje fiscal diverso y en evolución, donde cada transacción puede estar sujeta a un conjunto distinto de reglas y obligaciones fiscales. Esta situación presenta un reto en términos de cumplimiento legal y puede impactar en la eficiencia operativa y la rentabilidad de las empresas. Frente a este escenario, el trabajo se enfoca en desentrañar estas complejidades, ofreciendo una perspectiva clara y soluciones concretas que faciliten a las empresas una transición más fluida hacia la adaptación y cumplimiento de las nuevas normativas fiscales, fortaleciendo así su posición en el tejido económico internacional.

1.2. Objetivos

El objetivo general es proporcionar una visión minuciosa del nuevo régimen de tributación de las ventas a distancia y ampliación de la ventanilla única, así como realizar un análisis sobre su impacto en las empresas exportadoras, sobre todo las españolas. Para ello, se abordarán los siguientes objetivos específicos:

- Analizar en profundidad el régimen fiscal especial de ventas a distancia en el IVA, con un enfoque particular en su estructura, operativa y las modalidades bajo las cuales se implementa en el marco jurídico y fiscal.
- Estudiar las implicaciones económicas y fiscales de cada modalidad, considerando los requisitos y obligaciones concretas que cada una impone a las empresas exportadoras.

- Investigar los mecanismos de cooperación existentes entre los países de la UE, como el sistema de ventanilla única, con el objetivo de facilitar la aplicación de este régimen.
- Identificar y analizar las principales problemáticas y dudas que enfrentan las empresas exportadoras en España bajo el régimen especial de ventas a distancia, utilizando consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) como base. Este estudio se centrará en las cuestiones más comunes y críticas que surgen en la aplicación del régimen, como la determinación del lugar de imposición, los umbrales de ventas, y la identificación del sujeto pasivo, entre otros.
- Evaluar las implicaciones económicas de este régimen para las empresas exportadoras españolas, considerando cómo los requisitos de recursos especializados, tanto en términos de capital humano como de infraestructura tecnológica (*software*), influyen en la adopción y gestión efectiva del régimen. Se investigará a partir de qué volumen de negocio resulta beneficioso para las empresas adoptar estas soluciones, considerando los costes y beneficios asociados.
- Brindar recomendaciones prácticas a través de propuestas de digitalización para las empresas exportadoras que operan en el ámbito de las ventas a distancia y comercio electrónico, con el fin de minimizar los riesgos fiscales.
- Proponer y examinar casos prácticos concretos de aplicación del régimen de OSS (*One-Stop Shop*) en el contexto de ventas a distancia, para comprender las implicaciones prácticas, los desafíos y las estrategias efectivas que las empresas pueden adoptar para cumplir con las regulaciones fiscales y optimizar sus operaciones de comercio electrónico.

2. Metodología y marco del trabajo

La metodología se ha basado en una revisión sistemática. El primer paso dentro de este planteamiento ha consistido en un análisis en detalle de la legislación vigente, con especial atención a las publicaciones más recientes del Boletín Oficial del Estado (BOE) y de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Al seguir este método se ha asegurado que la investigación se base en los marcos legales y regulatorios más actuales, ofreciendo una visión relevante y actualizada del tema. Asimismo, la revisión de publicaciones legales ha desembocado en una recopilación integral de información proveniente de fuentes

académicas y científicas relevantes como *Google Scholar* o *Web of Science* (WoS), caracterizadas por su cantidad de colecciones de artículos y publicaciones científicas.

Así pues, en la selección de los documentos se han aplicado criterios de inclusión, que abarcan los siguientes aspectos:

- La estrategia de investigación ha tenido como base el uso de palabras clave específicas. Estas fueron elegidas cuidadosamente por su relevancia para el tema del trabajo y fueron fundamentales para guiar el proceso de búsqueda.
- Elección de documentos escritos en inglés, castellano o valenciano.
- El marco temporal para la selección de estas publicaciones se fijó entre 2018 y 2023 (ambos inclusive). Este periodo se eligió para garantizar que el estudio refleje las tendencias y desarrollos más actuales en el campo.

Como se ha mencionado anteriormente, al buscar datos se escogieron términos clave que, mediante el operador *booleano* AND, permitieron estructurar la búsqueda de una manera refinada. Se partió del concepto base “IVA”, para progresivamente incluir combinaciones tales como “IVA” AND “ventas a distancia”, avanzando luego hacia “IVA” AND “ventas a distancia” AND “España”, y culminando con la inclusión de “IVA” AND “ventas a distancia” AND “España” AND “ventanilla única”. Además, se configuraron ciertos parámetros para filtrar y obtener documentos contemporáneos y pertinentes, restringiendo el rango temporal a años posteriores a 2018, así como seleccionando aquellos textos publicados en las lenguas enumeradas en párrafos anteriores.

La búsqueda se realizó en los meses de octubre y noviembre del año 2023 (tanto en inglés como en castellano) y dio como fruto inicial con la sola mención del “IVA”, unos 19.400 documentos en *Google Scholar*. Al afinarla con “ventas a distancia”, los números descendieron a 15.000 publicaciones; al incorporar “España”, continuaron disminuyendo hasta llegar a 10.200. Finalizando con la incorporación del término “ventanilla única”, se pudo discernir una colección de aproximadamente 601 publicaciones de interés.

Paralelamente, WoS mostró una colección inicial de 132 piezas bajo la clasificación de “IVA”. Cuando se integró en la ecuación las “ventas a distancia”, se observó una merma hasta los 7 documentos. Con la posterior adjunción del filtro “España”, emergió 1 estudio significativo; y al finalizar agregando “ventanilla única” no hubo resultados sobre el tema. Se puso empeño en

analizar detenidamente los 8 más alineados con la investigación, seleccionados entre artículos académicos, investigaciones profundas y reportes especializados.

En las 2 plataformas previamente citadas se llevó adelante un análisis minucioso de los materiales elegidos con el objetivo de filtrar aquella información sumamente reciente y fundamental acerca del efecto que generan las normativas relacionadas con el IVA sobre las transacciones comerciales que no requieren presencia física en España, además de considerar cómo rige esto bajo la modalidad administrativa simplificada ofrecida por la ventanilla única. La Tabla 1 que se presenta a continuación ofrece un desglose detallado del número de documentos hallados utilizando el conjunto de palabras clave propuestas, sirviendo como un indicador de la relevancia y el alcance de estos términos en la investigación actual.

Tabla 1. Resultado del número de documentos encontrados empleando las palabras clave propuestas.

Palabras clave	Bases de datos	
	<i>Google Scholar</i>	WoS
“IVA”	19.400	132
“IVA” AND “España”	15.000	7
“IVA” AND “España” AND “ventas a distancia”	10.200	1
“IVA” AND “España” AND “ventas a distancia” AND “ventanilla única”	601	0

Fuente: *Elaboración propia.*

De los 601 resultados de *Google Scholar*, se han seleccionado 14, y de los 8 de WoS, 4 de ellos; siendo un total de 18 archivos, que se han filtrado basándose en el nivel de relevancia y número de citas. En la Tabla 2 se puede observar la selección de documentos y publicaciones para el desarrollo de este proyecto, en las que se encuentran tantos artículos de revistas, tesis y capítulos de libros:

Tabla 2. *Textos seleccionados provenientes de los resultados de búsqueda anteriores.*

Búsqueda	Texto
WoS	Abramova, A. et al. (2021). “The Ecosystem of VAT Administration in E-Commerce: Case of the Eastern Europe Countries” en <i>Studies of Applied Economics</i> , Vol. 39 (5). < https://doi.org/10.25115/eea.v39i5.4909 > [Consulta: 10 de noviembre de 2023]
Google Scholar	Barrales, N. (2020). <i>El comercio electrónico. Regulación y fiscalidad</i> . Trabajo Fin de Grado. Jaén: Universidad de Jaén, < https://hdl.handle.net/10953.1/12550 > [Consulta: 10 de noviembre de 2023]
Google Scholar	Bilbao, C. (2021). “La armonización tributaria del comercio intracomunitario” en <i>Revista de Estudios Europeos</i> , (79), pp.640-667. < https://doi.org/10.24197/ree.79.2022.640-667 > [Consulta: 30 de octubre de 2023]
Google Scholar	Budova, D. y López, D. (2020). “La tributación indirecta en España ante la digitalización de la economía” en <i>Información Comercial Española Revista de Economía</i> , (917). < https://doi.org/10.32796/ice.2020.917 > [Consulta: 31 de octubre de 2023]
Google Scholar	Cao, C. (2020). <i>La tributación del comercio electrónico desde un prisma nacional e internacional</i> . Trabajo Fin de Máster. Elche: Universidad Miguel Hernández, < http://hdl.handle.net/11000/25666 > [Consulta: 2 de noviembre de 2023]

<i>Google Scholar</i>	<p>De la Osa, A. (2021). “Nuevas reglas de tributación del Régimen Especial de Ventas a Distancia, establecidas por el Real Decreto Ley 7/2021” en <i>Anales: Anuario del centro de la UNED de Calatayud</i>, (27), pp.71-88.</p> <p><https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8948018></p> <p>[Consulta: 31 de octubre de 2023]</p>
-----------------------	---

WoS	<p>Janssen, A. D. M. (2020). “International Trade, a Never-Ending Trend” en <i>Intertax</i>, Vol. 48 (12), pp.1155-1168.</p>
-----	--

<i>Google Scholar</i>	<p>Longás Lafuente, A. (2021). “IVA: ventas a distancia y régimen especial de la Unión (supuesto práctico)” en <i>Revista de Contabilidad y Tributación. CEF</i>, (465), pp.1-33.</p> <p><https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7483></p> <p>> [Consulta: 18 de octubre de 2023]</p>
-----------------------	--

<i>Google Scholar</i>	<p>Martínez Díez, F. J. (2020). <i>El IVA en el comercio electrónico. Régimen especial aplicable a los servicios electrónicos</i>. Trabajo Fin de Máster. Elche: Universidad Miguel Hernández,</p> <p><https://hdl.handle.net/11000/25664> [Consulta: 2 de noviembre de 2023]</p>
-----------------------	--

<i>Google Scholar</i>	<p>Matesanz, F. (2021a). <i>La fiscalidad indirecta del comercio electrónico (Vol. 1293)</i>. Navarra: Aranzadi.</p> <p><https://books.google.com/books?hl=en&lr=lang_es&id=roFYEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=Fernando+matesanz+fisacalidad+comercio+electronico&ots=v2ICKT1sbd&sig=DacLvzY9lC6vcbNOzDXuUXI5LMg> [Consulta: 20 de octubre de 2023]</p>
-----------------------	---

<i>Google Scholar</i>	<p>Matesanz, F. (2021b). “Complex VAT rules to make e-commerce simpler: A Spanish perspective” en <i>International Tax Review</i>. https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a92avgpjm30oemoutc/complex-vat-rules-to-make-e-commerce-simpler-a-spanish-perspective [Consulta: 22 de octubre de 2023]</p>
-----------------------	---

<i>Google Scholar</i>	<p>Matesanz, F. (2021c). “VAT rules for e-commerce: Really a simplification?” en <i>International Tax Review</i>. https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a9tn6ujn0e09t4ljwg/vat-rules-for-e-commerce-really-a-simplification [Consulta: 28 de octubre de 2023]</p>
-----------------------	---

WoS	<p>Merkx, M. (2020). “New VAT Rules for E-Commerce: The Final Countdown Has Begun” en <i>EC Tax Review</i>, Vol. 29 (4), pp.197-205. https://repub.eur.nl/pub/134606 [Consulta: 28 de noviembre de 2023]</p>
-----	--

<i>Google Scholar</i>	<p>Montenegro, Y. y Bautista, A. (2021). El comercio internacional en tiempos del coronavirus en <i>Hojas De El Bosque</i>, Vol. 8 (13). https://doi.org/10.18270/heb.v8i13.3116 [Consulta: 10 de noviembre de 2023]</p>
-----------------------	---

<i>Google Scholar</i>	<p>Ramírez, S. (2021). “La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales” en <i>Revista de Contabilidad y Tributación. CEF</i>, (459), pp.5-42. https://doi.org/10.51302/rcyt.2021.7379 [Consulta: 19 de octubre de 2023]</p>
-----------------------	---

WoS

Tofan, M. y Bostan, I. (2022). Some Implications of the Development of E-Commerce on EU Tax Regulations en *Laws*, Vol. 11 (1). <<https://doi.org/10.3390/laws11010013>> [Consulta: 19 de octubre de 2023]

Google Scholar

Vázquez, P. (2019). *El IVA en el E-Commerce*. Trabajo Fin de Máster. Barcelona: Universitat de Barcelona, <<http://hdl.handle.net/2445/175355>> [Consulta: 22 de octubre de 2023]

Google Scholar

Verdún, E. y Hernández, Í. (2019). “Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas 2019-2022” en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (436), pp.95-124. <<https://doi.org/10.51302/rcyt.2019.3927>> [Consulta: 19 de octubre de 2023]

Fuente: *Elaboración propia.*

Además, se consideró la legislación relativa al IVA, que incluye la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Por otra parte, también se ha tenido en cuenta el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, que ha introducido cambios significativos especialmente en el tratamiento de las ventas de bienes y servicios realizadas a distancia a través de medios *online*, junto con el Real Decreto 424/2021, del 15 de junio, que modifica la tributación aplicable a las entregas de bienes adquiridos habitualmente por *Internet* y destinados a consumidores finales, realizadas por proveedores ubicados fuera de la Unión Europea o en Estados miembros diferentes al del consumidor. También se revisó la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y, cabe mencionar que se consultó la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019, que modifica la anterior directiva mencionada en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes. Finalmente, el Manual práctico

IVA 2023 de la Agencia Tributaria (2023) también ha sido examinado. Este conjunto de reglas es fundamental para comprender y, en consecuencia, aplicar las normas tributarias en materia de IVA.

3. Análisis del régimen especial de ventas a distancia en el IVA

Este segmento aborda el régimen especial del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que se aplica a las ventas a distancia en España y en la Unión Europea (UE). Se inicia con una revisión histórica y una exposición minuciosa, delineando sus principales atributos y estructura característica, con el fin de proporcionar una comprensión nítida de sus aspectos cruciales.

A continuación, se detallan las 3 modalidades distintas bajo las cuales opera este régimen. Cada una se caracteriza por particularidades que las hacen adecuadas para diferentes situaciones de venta, resaltando la versatilidad y su capacidad de adaptarse a variados contextos comerciales.

El apartado concluyente se dedica a la implementación de esta legislación en España, con un enfoque en los retos y problemáticas emergentes de su aplicación. Esta discusión aporta una perspectiva concreta sobre los desafíos enfrentados a nivel nacional, ofreciendo un análisis contextual de las dificultades prácticas en la incorporación de este régimen al sistema legal y económico español.

3.1. Descripción del régimen

El régimen especial de ventas a distancia IVA es un sistema tributario diseñado para regular el comercio electrónico transfronterizo en Europa y es de carácter opcional. Este tiene implicaciones importantes para las empresas exportadoras porque afecta la fiscalidad de las ventas de bienes y servicios a través de fronteras internacionales (Ramírez, 2021). Además, también tiene un efecto significativo en la recaudación de impuestos, la competencia entre países de impuestos bajos/altos y prevención del fraude fiscal (Verdún y Hernández, 2019).

Iniciaremos entonces con una mirada al trasfondo histórico en España, donde la transformación de este régimen especial, en particular en relación con el comercio electrónico, ha sido debida a la creciente digitalización de la economía y ha comportado una serie de reformas significativas a lo largo de los años.

Con anterioridad a 2015, las ventas a distancia dentro de la UE estaban reguladas por la Directiva del IVA 2006/112/CE, que establecía que las ventas a consumidores en otros Estados miembros estaban sujetas al IVA en el Estado miembro de origen hasta que las ventas superaban un umbral específico establecido por el Estado miembro de destino. Estos tenían la potestad de fijar sus propios umbrales para las ventas a distancia, que podían oscilar entre los 35.000 y los 100.000 euros. Cuando excedían dicho límite en un país específico durante el año, la empresa se veía obligada a registrarse para el IVA en ese país. Esto implicaba iniciar el cobro y la remisión del IVA local sobre las ventas realizadas a los consumidores de dicho país. A continuación, la Figura 2 muestra una tabla con datos relativos a los umbrales de aplicación de regímenes especiales de IVA para diversas transacciones dentro de la UE. Se especifican los límites para 3 categorías distintas: adquisiciones intracomunitarias exentas de impuestos, el régimen especial para ventas a distancia intracomunitarias y las exenciones para pequeñas empresas. Los datos están presentados en la moneda nacional de cada Estado miembro, así como su equivalente en euros, facilitando la comparación entre países.

Figura 2. *Umbrales de aplicación de regímenes especiales para ventas a distancia.*

Member State	Threshold for application of the special scheme for acquisitions by taxable persons not entitled to deduct input tax and by non-taxable legal persons ¹		Threshold for application of the special scheme for distance selling ²		Exemption for small enterprises ³	
	National currency	Euro equivalent ⁴	National currency	Euro equivalent ⁴	National currency	Euro equivalent ⁴
Belgium	€11 200		€35 000		€25 000	
Bulgaria	BGN 20 000	€10 226	BGN 70 000	€35 791	BGN 50 000	€25 565
Croatia	HRK 77 000	€10 196	HRK 270 000	€35 753	HRK 300 000	€39 725
Czechia	CZK 326 000	€12 423	CZK 1 140 000	€43 442	CZK 1 000 000	€38 106
Denmark	DKK 80 000	€10 752	DKK 280 000	€ 37 630	DKK 50 000	€ 6 720
Germany	€12 500		€100 000		€22 000	
Estonia	€10 000		€35 000		€40 000	
Ireland	€41 000		€35 000		None	
Greece	€10 000		€35 000		€10 000	
Spain	€10 000		€35 000		None	
France	€10 000		€35 000		€82 800 or €42 900 or €33 200 or €17 700 ⁵	
Italy	€10 000		€100 000		€65 000	
Cyprus	€10 251,61		€35 000		€15 600	
Latvia	€10 000		€35 000		€40 000	
Lithuania	€14 000		€35 000		€45 000	
Luxembourg	€10 000		€100 000		€35 000 ⁶	
Hungary	€10 000 ⁷		€35 000 ⁸		HUF 12 000 000	€33 977
Malta	€10 000		€35 000		€35 000 or €24 0000 or €14 000 ⁹	
Netherlands	€10 000		€100 000		€20 000	
Austria	€11 000		€35 000		€35 000	
Poland	PLN 50 000	€10 966	PLN 160 000	€35 091	PLN 200 000	€43 863
Portugal	€10 000		€35 000		€12 500	
Romania ⁹	RON 34 000	€7 291	RON 118 000	€25 305	RON 300 000	€47,180
Slovenia	€10 000		€35 000		€50 000	
Slovakia	€14 000		€35 000		€49 790	
Finland	€10 000		€35 000		€10 000 ¹⁰	
Sweden	SEK 90 000	€8 970	SEK 320 000	€31 891	SEK 30 000	€2 990

Fuente: *European Commission (2021).*

Las empresas debían mantener un monitoreo constante y meticuloso de sus transacciones hacia cada país de la UE para detectar cuándo se superaban estos umbrales específicos. Al rebasar el umbral en un país durante un año de calendario, la compañía tenía que empezar a aplicar el IVA del país de destino en todas las ventas futuras a consumidores de ese país, a partir de ese momento. Como se ha puntualizado anteriormente, este cambio en la aplicación del IVA significaba que la empresa necesitaba registrarse para el IVA en cada país de destino donde se superaran los umbrales, enfrentándose a una gestión del IVA y a obligaciones de cumplimiento en múltiples jurisdicciones, lo que añadía una capa de complejidad administrativa.

Además, la frecuencia con la que se debían presentar las declaraciones de IVA variaba según la legislación de cada país. Algunos países exigían declaraciones mensuales, mientras que otros permitían que estas fueran trimestrales o semestrales. Este hecho añadía otro nivel de complejidad porque una empresa podía tener que lidiar con diferentes plazos y requisitos de declaración en los distintos Estados miembros donde estuviera registrada, complicando aún más el panorama fiscal para las sociedades que operaban a través de fronteras dentro de la Unión.

Seguidamente, a partir de 2015, entraron en vigor las reformas de la legislación del IVA relacionadas únicamente con la prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y servicios electrónicos, conforme a la Directiva 2008/8/CE. Este cambio normativo estableció que el IVA se debería aplicar en el país del consumidor, siguiendo el principio de tributación en el país de destino, con el objetivo de capturar de manera más precisa el consumo real de servicios digitales dentro de la UE y asegurar una distribución equitativa de los ingresos fiscales entre los Estados miembros. Para facilitar la implementación de esta medida y reducir la carga administrativa para los proveedores de servicios digitales que operan en varios países de la UE, se estableció el sistema de Mini Ventanilla Única (MOSS), que permitía a las empresas gestionar el IVA de todas sus ventas en la UE mediante una única declaración presentada en su propio Estado miembro, simplificando considerablemente las obligaciones fiscales transfronterizas y promoviendo un entorno comercial digital más eficiente en el mercado único.

La Comisión Europea avanzó en su iniciativa de modernizar el régimen del IVA para adecuarlo a la era digital y al ámbito del comercio electrónico transfronterizo. A partir de 2017, se propuso una ampliación de las normativas que regían para los servicios digitales, abarcando ahora las ventas a distancia de bienes y otros servicios que cruzan fronteras, con el objetivo de simplificar

las transacciones comerciales y asegurar un entorno equitativo y justo para el comercio electrónico dentro de la Unión. Dicha transformación se concretó con la aprobación de reformas significativas en la legislación del IVA específica para el comercio electrónico, representando un punto de inflexión en el contexto europeo. Estas, fundamentadas en las Directivas 2017/2455 y 2019/1995, junto con el Reglamento de Ejecución 2019/2026, entraron en vigor el 1 de julio de 2021 en España mediante los cambios introducidos por el artículo décimo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, y por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio. Otro propósito era actualizar el tratamiento del IVA en las transacciones en línea, ampliando las disposiciones establecidas en 2015 para incluir las ventas a distancia de mercancías y servicios en las operaciones entre empresas y consumidores (B2C) de la UE. Antes, las normas del IVA diferían en cada país, pero con esta reforma se unificaron: las entregas se situarían ahora en el lugar de destino del consumidor. Actualmente, en el año 2024, este es el sistema que prevalece y será objeto de una explicación detallada a continuación.

Por todo ello, para obtener una comprensión más clara de las implicaciones económicas del régimen especial de las ventas a distancia en relación con el IVA, es de obligada lectura el análisis realizado sobre los principios básicos en los que se asienta el régimen especial y sobre su estructura; las cuestiones relacionadas con los procedimientos y el cumplimiento, y finalmente, las tendencias y las perspectivas para el futuro.

3.1.1. Principios básicos

El régimen especial de IVA para las ventas a distancia en la UE se fundamenta en principios esenciales que buscan equilibrar la eficiencia fiscal con la simplicidad operativa.

En primer lugar, como se expone en los artículos 163 octiesdecies, 163 unvicies y 163 quinvicies de la Ley 37/1992 del IVA, en este régimen el hecho imponible se refiere a la venta de bienes o la prestación de servicios a distancia que se realizan a consumidores finales en otro Estado miembro distinto del vendedor. Esto incluye tanto bienes enviados o servicios prestados desde un Estado miembro como aquellos enviados desde fuera de la UE, siempre que se vendan a consumidores en la UE.

En segundo lugar, el sujeto pasivo suele ser el vendedor de los bienes o el prestador de los servicios. Sin embargo, en ciertas circunstancias, las plataformas en línea que facilitan estas ventas pueden considerarse sujetos pasivos y, por lo tanto, responsables de la recaudación y el pago del IVA. Esta puede actuar como intermediaria, conectando a vendedores con

consumidores finales sin necesariamente ser el proveedor del bien o servicio. Ejemplos incluyen *Amazon*, *eBay*, y plataformas similares.

Por otra parte, uno de los aspectos más destacados de este régimen es su compromiso con la neutralidad fiscal. De acuerdo con Matesanz (2021a), este se orienta hacia el principio de imposición en el destino. Esto implica que el IVA se aplica en el país donde efectivamente se consume el bien o servicio, garantizando así que los bienes y servicios se gravan de acuerdo con las tasas del país de consumo.

Además, el régimen destaca por su enfoque en la simplicidad administrativa. Según detalla De la Osa (2021), se implementa un sistema de ventanilla única (OSS, *One-Stop Shop*) que simplifica significativamente el cumplimiento de las obligaciones del IVA para las compañías. Este mecanismo permite a las empresas manejar la declaración y el pago del IVA a través de un único Estado miembro, independientemente de en qué otros Estados miembros de la UE se hayan realizado las ventas. Esta característica es particularmente valiosa para reducir las cargas administrativas, especialmente para las pequeñas y medianas empresas, que de otro modo tendrían que enfrentarse al desafío de registrarse para el IVA en cada Estado miembro donde venden sus productos.

3.1.2. Estructura

En cuanto a su estructura, el régimen OSS se adapta tanto a las ventas a distancia intracomunitarias como a las ventas de bienes importados. Presenta 3 variantes: el Régimen Exterior de la Unión (EUOSS), el Régimen de la Unión (UOSS) y el Régimen de Importación (IOSS) (Sección 2ª, 3ª y 4ª del Capítulo XI de la Ley 37/1992 del IVA). Se proporcionará una descripción general para comprender el marco de manera integral y su estructuración; sin embargo, los detalles específicos de estos se abordarán en una sección dedicada exclusivamente a ello.

Así pues, el EUOSS se aplica únicamente a los servicios proporcionados por empresas no establecidas en la UE a consumidores finales en los Estados miembros de la Unión.

En cuanto al UOSS, abarca las ventas intracomunitarias de bienes, realizadas tanto por empresas establecidas dentro como fuera de la UE, y también incluye la prestación de servicios, aunque esto último se limita exclusivamente a las empresas que tienen su establecimiento en la UE y cuyos consumidores finales se encuentran en un Estado miembro diferente a este.

También se acogen a este régimen las entregas interiores (la expedición o transporte comienza y acaba en el mismo país) de bienes realizadas por empresas no establecidas en la UE mediante interfaz electrónica (Artículo 8 bis.b de la Ley 37/1992 del IVA). En estos casos, se aplica el IVA del país de destino, siguiendo el principio de tributación en el lugar de consumo. Un elemento fundamental de esta estructura es el umbral común para las **ventas intracomunitarias a distancia de bienes**, establecido en 10.000 euros, dicha cifra está expuesta en el artículo 73 de la Ley 37/1992 del IVA. Este ofrece a las **microempresas** la opción de seguir tributando en el Estado miembro del vendedor, mientras que las ventas que superen este umbral deben tributar en el Estado miembro del consumidor.

Por otro lado, el IOSS se ocupa de las operaciones que involucran la importación de productos de fuera de la UE hasta un valor específico (150 euros), aplicándose el IVA en el país de destino (Artículo 163 quinquies de la Ley 37/1992 del IVA). Matesanz (2021b) enfatiza la importancia de esta medida para garantizar una distribución equitativa de los ingresos fiscales y una competencia justa entre vendedores locales y extranjeros.

3.1.3. Procedimientos y cumplimiento

Manejar y reportar información bajo las recientes normativas de IVA exige una atención al detalle y meticulosidad. Con el lanzamiento del OSS, las compañías ahora tienen la capacidad de unificar sus reportes de IVA de todas las ventas a distancia realizadas en la UE en un único país miembro. A pesar de que esto parece una simplificación, trae consigo la obligación de un procesamiento exacto de los datos. Por lo tanto, es esencial que las sociedades recolecten y procesen información de ventas proveniente de diferentes jurisdicciones, cada una con sus propias tarifas de IVA y reglas específicas.

Esta tarea no es trivial, ya que requiere una comprensión profunda de las variaciones en las tasas de IVA y las normativas en los diferentes Estados miembros. Además, el proceso de recopilación de datos debe ser robusto y preciso para asegurar que todas las transacciones se registren adecuadamente. Esto a menudo implica la integración de sistemas de contabilidad y plataformas de comercio electrónico con herramientas de *software* fiscal, lo que puede requerir una inversión significativa en tecnología y recursos humanos.

Otra labor que menciona Ramírez (2021) es la importancia del registro adecuado para el cumplimiento del IVA: las empresas deben decidir en qué modalidad de ventanilla única se

registran. En consecuencia, los empresarios o profesionales que busquen beneficiarse de alguno de estos regímenes especiales, o que ya se encuentren bajo su amparo y seleccionen a España como su Estado miembro de identificación, necesitarán formalizar su situación mediante la presentación de un formulario. Esto aplica tanto para quienes opten por el EUOSS, establecido en el artículo 163 octiesdecies de la Ley 37/1992 del IVA, como para aquellos que prefieran el UOSS, delineado en el artículo 163 unvicies de dicha ley. Asimismo, se extiende a los sujetos del IOSS, ya sea actuando en su propio nombre o como intermediarios, conforme lo dicta el artículo 163 quinvicies de la Ley 37/1992 del IVA. Para adherirse a varios de estos regímenes, será necesario completar y presentar el formulario 035 por cada uno al que se desee incorporar dentro del territorio español.

Como indica la Agencia Tributaria (2023), en el caso del EUOSS y el UOSS, los vendedores ahora pueden declarar y pagar el IVA de todas las ventas a distancia realizadas en la UE a través de un único modelo de declaración (ya estén establecidos en la UE o no), que varía según el Estado miembro pero generalmente se conoce como un formulario específico de OSS (modelo 369 en España). Este permite a los vendedores reportar el IVA recaudado en ventas en cada Estado miembro donde están ubicados los consumidores. La declaración y el pago del IVA bajo este esquema se realizan de manera **trimestral**, lo que representa una simplificación considerable en comparación con la necesidad anterior de registrarse para el IVA en cada Estado miembro donde se realizaban ventas.

Por otra parte, cuando una empresa se inscribe en el IOSS, al igual que en el caso del EUOSS y UOSS, se requiere el uso de un formato de declaración minucioso y particular a través también del modelo 369 en España. Este formato es provisto por el Estado miembro donde la empresa realiza su inscripción y sirve como el medio a través del cual se declara el IVA de todas las ventas efectuadas a consumidores dentro de la UE. Bajo este marco, las obligaciones fiscales, que incluyen tanto las declaraciones como los pagos del IVA, se llevan a cabo **mensualmente**, requiriendo la acumulación del total de IVA recaudado, el cual debe ser ingresado a más tardar el día 16 del segundo mes siguiente al que se efectuó la operación de importación (Agencia Tributaria, 2023).

En última instancia, de acuerdo con el artículo 8 bis de Ley 37/1992 del IVA, cuando una interfaz electrónica, como un mercado en línea o una plataforma, se considera para efectos del IVA como el vendedor de los bienes, la responsabilidad de recaudar y remitir el IVA recae sobre esta y no sobre el proveedor original del bien. Esto ocurre principalmente en dos casos:

- 1. Bienes importados de fuera de la UE:** cuando la interfaz electrónica facilita la venta de bienes importados de un territorio fuera de la UE a consumidores dentro de la UE, en envíos cuyo valor no supera los 150 euros. En este escenario la interfaz electrónica es responsable de recaudar el IVA en el momento de la venta al consumidor final y luego debe remitirlo a las autoridades fiscales utilizando el sistema de IOSS o mediante el procedimiento especial de declaración en aduana, si no está inscrita en el IOSS.
- 2. Ventas dentro de la UE por vendedores no establecidos en la UE:** cuando la interfaz electrónica facilita las ventas de bienes dentro de la UE realizadas por vendedores no establecidos en la UE a consumidores finales en la Unión. En este contexto, la plataforma asume la responsabilidad de recaudar y pagar el IVA, tratándose como si fuera el vendedor de los bienes.

En ambos panoramas, el proveedor original del bien no recauda directamente el IVA de la transacción efectuada a través de la interfaz electrónica bajo estas condiciones específicas. En su lugar, la interfaz electrónica asume esta responsabilidad, simplificando el proceso de cumplimiento del IVA para el proveedor y garantizando una recaudación eficiente del impuesto por parte de las autoridades fiscales.

Es importante mencionar que estas regulaciones se aplican específicamente bajo las condiciones mencionadas y no necesariamente eliminan todas las obligaciones fiscales del proveedor del bien. Por ejemplo, si un abastecedor vende productos directamente a consumidores en la UE sin la intermediación de una interfaz electrónica, o si las transacciones no caen dentro de los escenarios especificados, el proveedor sería responsable de cumplir con las obligaciones del IVA según la legislación aplicable.

3.1.4. Control

En relación con la supervisión, los Estados miembros han implementado sistemas para monitorear y verificar las transacciones realizadas bajo el régimen de ventas a distancia (Martínez, 2020). Estos están diseñados para identificar y prevenir posibles irregularidades o evasiones fiscales.

Además, dicha inspección de las ventas se realiza mediante una serie de procedimientos: uno de ellos es la revisión de las declaraciones de IVA presentadas a través del sistema de OSS. Las autoridades fiscales de cada Estado miembro tienen acceso a la información consolidada sobre

las ventas a distancia que se realizan en su territorio, lo que les permite realizar análisis y comparaciones para detectar posibles inconsistencias.

Para ser más precisos, se realizan controles específicos para asegurar el cumplimiento de los límites establecidos en las ventas a distancia. Según Longás (2021), es crucial que las microempresas monitoreen para no exceder el límite de 10.000 euros. Superar este umbral obliga a declarar y abonar el IVA en el país del consumidor. Esta vigilancia es esencial, ya que los sistemas de fiscalización se encargan de verificar que las empresas se adhieran a estas normas y declaren sus ventas correctamente.

Tofan y Bostan (2021) puntualizan otro aspecto crucial en el ámbito fiscal, que es el rol integral desempeñado por las auditorías y los mecanismos de control fiscal, los cuales son herramientas fundamentales. Estos procesos implican la realización de inspecciones exhaustivas y auditorías minuciosas en las empresas, con el objetivo primordial de verificar y asegurar la precisión y fidelidad de sus registros contables y las declaraciones correspondientes al IVA. En el desarrollo de estas auditorías, se lleva a cabo una revisión de toda la documentación contable relevante, abarcando los registros de ventas y analizando cómo estos se correlacionan de manera coherente con las declaraciones de IVA que han sido formalmente presentadas, garantizando así la conformidad con las normativas fiscales vigentes.

Es importante señalar que, aunque estos controles buscan asegurar el cumplimiento fiscal, también suponen un desafío para las empresas, especialmente para las pequeñas y medianas empresas que pueden encontrar complejidades adicionales en la gestión y el mantenimiento de registros precisos. Por lo tanto, es de vital importancia que las empresas que participan en el comercio de ventas a distancia se mantengan informadas y al día con las regulaciones de IVA y utilicen herramientas y sistemas adecuados para facilitar el seguimiento y la declaración de sus ventas.

3.1.5. Evolución y panoramas a considerar

La futura evolución y perspectivas del régimen especial de ventas a distancia en relación con el IVA, especialmente en el contexto del comercio electrónico, apuntan hacia una mayor integración y adaptación al entorno digital. La adopción de las Directivas de la UE 2017/2455 y 2019/1995, así como el Reglamento de Ejecución 2019/2026, marcó un cambio significativo hacia un enfoque de tributación basado en el destino de las ventas en línea, como apunta Merx (2020).

Mirando hacia adelante, se espera que la “tributación en destino” se consolide como el enfoque dominante. Esto responde a la naturaleza global y descentralizada del comercio electrónico, promoviendo una recaudación del IVA más eficiente y equitativa. Con el crecimiento continuo del comercio electrónico, se hace cada vez más necesario un marco tributario adaptado a las realidades de las transacciones digitales transfronterizas.

La implementación del esquema OSS indica una tendencia hacia la simplificación administrativa y la centralización de la declaración y pago del IVA. La efectividad de estos esquemas en la práctica, en términos de cumplimiento y facilidad para los negocios, será un área de interés y posible ajuste en el futuro, como se analiza en el mismo documento.

Otra consideración importante es el impacto de estas reformas en la estrategia comercial de las empresas. Tofan y Bostan (2021) sugieren que la necesidad de adaptarse a un entorno fiscal más complejo podría requerir que las empresas reevalúen cómo y dónde almacenan su inventario, cómo establecen precios en diferentes mercados y cómo gestionan las relaciones con los clientes en distintos países.

Sumado a esto, la creciente responsabilidad asignada a las plataformas digitales en la recaudación y el pago del IVA representa un cambio notable. Esto podría llevar a una mayor regulación y supervisión de estas, así como a cambios en sus modelos de negocio. A largo plazo, se espera una mayor claridad y consistencia en la aplicación del IVA en el comercio electrónico, aunque esto podría traer complejidades adicionales para las plataformas y vendedores que operan en múltiples jurisdicciones.

Para concluir, estas últimas transformaciones son un intento de actualizar los sistemas de impuestos para adaptarlos a la era digital. A pesar de eso, la complejidad natural de estas normativas, sumada a la velocidad con la que avanza la tecnología, sigue planteando retos constantes, como se ha ido repitiendo durante este apartado. Lo decisivo será la capacidad de estas iniciativas para simplificar la gestión y ser eficientes fiscalmente, ya que esto marcará el rumbo de futuras reformas y modificaciones en el régimen del IVA aplicable a las ventas a distancia.

3.2. Modalidades del régimen

Siguiendo esta línea, se expondrán las 3 modalidades de este régimen, conforme se mencionó previamente.

3.2.1. Régimen Exterior de la Unión (EUOSS)

El régimen especial del IVA para las ventas a distancia exteriores a la Unión, conocido como el Régimen Exterior de la Unión (EUOSS), se establece para facilitar y simplificar las obligaciones fiscales de las empresas no establecidas en la UE que prestan servicios a distancia a consumidores finales ubicados en los Estados miembros de la UE (De la Osa, 2021; Matesanz, 2021c). Este régimen se introdujo en julio de 2021 como parte de una serie de reformas del IVA en el comercio electrónico. Así pues, permite a las empresas que no están establecidas en la UE declarar y pagar el IVA sobre los servicios prestados a consumidores finales de la UE a través de un único punto de contacto. Bajo este, las empresas no necesitan registrarse para tramitar el IVA en cada Estado miembro al que venden, simplificando significativamente las obligaciones fiscales y administrativas para los vendedores.

Como dictamina la Agencia Tributaria (2023), las entidades interesadas en beneficiarse de este sistema simplemente necesitan inscribirse en el régimen EUOSS en cualquier Estado miembro de la Unión Europea que elijan, pasando a ser este su Estado miembro de identificación (EMI). Tras la finalización del proceso mencionado, las sociedades están habilitadas para realizar la declaración y el pago del IVA mediante un único informe trimestral. Este método garantiza que el pago de este impuesto se efectúe al Estado correspondiente al lugar de consumo final de los bienes, de acuerdo con el principio que exige gravar los bienes allí donde se consuman.

De acuerdo con el artículo artículo 163 duovicies de la Ley 37/1992 del IVA, el EUOSS establece obligaciones específicas para los empresarios, como la necesidad de mantener registros de todas las transacciones cubiertas por este régimen especial durante 10 años y expedir facturas que reflejen el IVA aplicable en el Estado miembro de consumo. Además, el régimen fija procedimientos para la rectificación de declaraciones y la deducción de cuotas soportadas, aunque con ciertas limitaciones, como la imposibilidad de deducir en la declaración del EUOSS las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios destinados a las operaciones acogidas al régimen (Artículo 163 vicies de la Ley 37/1992 del IVA).

3.2.2. Régimen de la Unión (UOSS)

El Régimen de la Unión (UOSS) del IVA representa una transformación sustancial en el enfoque adoptado por la UE en la gestión del IVA aplicable al comercio electrónico. Una de las particularidades más resaltantes es su adopción del principio de tributación orientado hacia el destino, un enfoque que guarda similitudes con el aplicado por el EUOSS; este método presenta un contraste significativo con las disposiciones anteriores, que priorizaban la localización del vendedor. Ahora, se fundamenta en el domicilio del consumidor final.

A este régimen se pueden acoger tanto empresas establecidas en un Estado miembro de la UE, pero fuera del Estado miembro donde se encuentran los consumidores finales, como empresas no establecidas en la UE. Solo están sujetas las ventas intracomunitarias, ya sean de bienes o servicios, y entregas interiores realizadas por empresas no establecidas en la UE a través de interfaces electrónicas (Artículo 163 unvicies y Artículo 8 bis.b de la Ley 37/1992 del IVA). No obstante, este régimen especial no se aplica a los servicios prestados dentro del territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales que posean el centro de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo, a los cuales se les aplicará el régimen general del IVA, como se indica en el Artículo 163 quatervicies de la Ley 37/1992 del IVA.

Por otro lado, el umbral de ventas de 10.000 euros representa una pieza importante en este régimen; este límite, aplicable de manera unificada en toda la UE, establece el punto a partir del cual una microempresa establecida en un único Estado miembro debe comenzar a abonar el IVA en los Estados miembros donde residen sus consumidores. Al exceder este umbral, las compañías se enfrentan al requisito de adherirse a las normativas de IVA de varios países.

Las principales responsabilidades bajo el UOSS se alinean con las del EUOSS, e incluyen la presentación de declaraciones de IVA trimestrales que resumen todas las ventas a distancia a consumidores en la UE, y el pago del IVA correspondiente a estas ventas en una sola transacción. Además, las empresas deben mantener registros precisos de todas sus transacciones UOSS por al menos 10 años, asegurándose de que las tasas de IVA aplicadas sean las correctas según el país de destino de los bienes o servicios (Artículo 163 septvicies de la Ley 37/1992 del IVA).

Con este régimen las empresas tampoco se pueden deducir las cuotas soportadas directamente mediante esta única declaración, pero sí que tienen la posibilidad de solicitarlo (Artículo 163

tervicios de la Ley 37/1992 del IVA), aunque esto desembocará en un proceso más lento y costoso.

3.2.3. Régimen de Importación (IOSS)

Las recientes transformaciones en el Régimen de Importación (IOSS), particularmente en relación con el comercio electrónico, representan una respuesta adaptativa a la dinámica global cambiante del comercio. Estos cambios, reflejan el esfuerzo de la UE por actualizar sus políticas fiscales para alinearlas más estrechamente con las tendencias actuales del mercado y las necesidades comerciales (Montenegro y Bautista, 2021).

El enfoque renovado en el IOSS se centra en la eliminación de la exención del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor, lo que anteriormente permitía a ciertos productos ingresar al mercado de la UE con una ventaja fiscal. Ramírez (2021) explica que esta exención, que se aplicaba a importaciones inferiores a un umbral de 22 euros, ha sido suprimida. Esta medida busca nivelar el campo de juego para los comerciantes dentro y fuera de la UE, garantizando una competencia justa y equitativa.

El régimen está abierto a la inscripción tanto de empresas situadas dentro como fuera de la Unión, y de plataformas digitales, bajo la condición de que los bienes importados no hayan sido previamente importados en el momento de su venta. Es decir, los bienes deben ser introducidos al mercado de la Unión directamente tras su importación, sin haber sido objeto de una importación anterior antes de su venta.

Actualmente, se ha establecido un umbral de 150 euros en el marco del régimen IOSS que se aplica al valor de los productos en cada envío individualmente, y no al valor acumulado de varios envíos dirigidos a un mismo cliente. Este límite se refiere al “valor intrínseco” del producto, que de acuerdo con el artículo 1.48 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 (que modifica el Código Aduanero), corresponde al precio del producto sin incluir los costes de transporte y seguro, siempre que estos no formen parte del precio de venta, y excluyendo cualquier otro impuesto o cargo que se pueda identificar claramente.

Por otra parte, una característica notable del nuevo régimen es la recaudación del IVA en el punto de venta en lugar de en el punto de importación. Bajo el IOSS, el IVA se recauda del consumidor en el momento de la compra y se declara y paga a través de este sistema,

asegurando una recaudación de impuestos más transparente, y evitando el cobro del IVA en la aduana.

A continuación, se detalla en la Tabla 3 un pequeño resumen de qué sucede cuando se rebasa dicho umbral:

Tabla 3. *IVA de importación según el valor intrínseco del bien.*

Aspecto	IVA Importación
Valor intrínseco \leq 150 euros	Exento si se aplica IOSS, no exento y se paga IVA si no se aplica IOSS.
Valor intrínseco $>$ 150 euros	No exento y se paga IVA en el momento de la importación.

Fuente: *Elaboración propia a partir de los datos del Manual práctico del IVA 2023 de la Agencia Tributaria (2024).*

Otra reforma destacada es la implementación del sistema de ventanilla única de importación. Este brinda a las empresas que comercializan bienes importados a consumidores en la UE la capacidad de administrar el IVA de todas sus importaciones mediante una única declaración mensual, que se realiza en un Estado miembro específico.

Además, se puede optar o no con contar con un intermediario que esté establecido en la Comunidad, como se indica en el artículo 163 quince de la Ley 37/1992 del IVA:

- 1. Con intermediario:** los intermediarios actúan como representantes fiscales que se encargan de todas las obligaciones relacionadas con el IVA en nombre del vendedor. Elegir trabajar con un intermediario puede ser una decisión complicada para los vendedores que no están familiarizados con las complejidades del sistema fiscal de la UE o que prefieren externalizar este aspecto para concentrarse en su negocio principal. Estos ofrecen una capa de simplificación, pero también introducen una dinámica de dependencia. Al delegar la responsabilidad del cumplimiento del IVA, los vendedores se liberan de la carga administrativa que implica el registro y la declaración. Sin embargo, esto también significa que deben confiar en la competencia y la fiabilidad del

intermediario para manejar estos asuntos correctamente, ya que cualquier error o incumplimiento podría repercutir negativamente en el vendedor.

Actuar como intermediario en el régimen IOSS de la UE implica establecerse legalmente en Europa, registrarse en el sistema IOSS, y asumir la responsabilidad de gestionar el IVA para ventas transfronterizas en nombre de vendedores normalmente no europeos. Esto incluye la recopilación, declaración y pago del IVA a las autoridades fiscales, verificando la conformidad de las transacciones, y manteniendo registros detallados.

- 2. Sin intermediario:** por otro lado, operar sin un intermediario implica que el vendedor se registre directamente en el régimen IOSS y maneje personalmente las obligaciones del IVA. Esta opción puede ser más atractiva para los vendedores dentro de la UE o para aquellos fuera de la UE que tienen la capacidad y los recursos para entender y cumplir con las regulaciones fiscales europeas. Esto proporciona un mayor control sobre sus operaciones fiscales y elimina los costes asociados con la contratación de un intermediario. Sin embargo, esta autonomía viene con su propio conjunto de desafíos. Los vendedores deben asegurarse de que están completamente informados sobre las regulaciones del IVA en la UE, que pueden variar significativamente entre los Estados miembros. Además, la gestión directa del IVA requiere una inversión en tiempo y recursos administrativos para garantizar el cumplimiento continuo, lo que puede ser especialmente abrumador para pequeñas empresas o vendedores individuales.

En última instancia, la deducción de cuotas soportadas en el contexto del IOSS no es directamente aplicable. Los vendedores no pueden deducir el IVA soportado en sus compras relacionadas con las ventas bajo el IOSS en la misma declaración de IOSS. Para recuperar el IVA soportado, deben seguir los procedimientos nacionales de cada Estado miembro donde se haya incurrido el IVA, en el caso de España detallado en el artículo 163 octavices de la Ley 37/1992 del IVA.

3.2.4. Comparativa de las modalidades

Dentro del marco del IVA en los territorios europeos, un examen comparativo de los distintos regímenes - EUOSS, UOSS e IOSS - desvela un escenario fascinante. Este análisis subraya la existencia de una estrategia fiscal minuciosamente elaborada y aplicada, que se enfoca de manera precisa en las intrincadas y diversas dificultades del comercio moderno. Estos

regímenes, si bien divergentes en su estructura y finalidad específica, se entrecruzan armoniosamente para configurar un esquema fiscal integrado; un esquema que se adapta con precisión a las complejidades del comercio electrónico.

Por una parte, tenemos el EUOSS, que cataliza las prestaciones de servicios a consumidores europeos por parte de empresas no establecidas en la Unión.

Por otra parte, el UOSS, un poco más complejo, que engloba principalmente las ventas intracomunitarias de bienes y servicios, aparte de casos más específicos reflejados en la Tabla 4. Una característica diferencial es el umbral común de 10.000 euros, que ha sido cuidadosamente diseñado para minimizar la carga fiscal relacionada con la gestión del IVA, con un enfoque particular en beneficiar a las microempresas. En consecuencia, las operaciones que no excedan esta marca pueden ser sujetas a impuestos en el país de origen del vendedor, lo cual facilita y simplifica en gran medida el proceso.

El IOSS, en marcado contraste con el EUOSS y el UOSS, se concentra primordialmente en las importaciones procedentes de fuera de la UE; su enfoque es establecer una diferenciación crucial basada en el valor de los bienes. Con la implementación del sistema IOSS, que se aplica a productos cuyo valor no superan los 150 euros, tiene como meta facilitar el proceso de importación: su intención es minimizar la carga administrativa, sobre todo para las empresas inmersas en el vertiginoso mundo del comercio electrónico. Este sistema facilita la entrada de productos de menor valor al mercado de la UE, beneficiando a consumidores y empresas por igual. No obstante, para los bienes de mayor valor, el régimen asume un enfoque más convencional, exigiendo el pago del IVA en el momento de la importación. Esto puede llevar a un aumento en las obligaciones administrativas y fiscales de los importadores, como se ha ido viendo durante todo el desarrollo.

En general, los empresarios registrados en cualquiera de los regímenes de OSS pueden deducir el IVA soportado en sus gastos y compras relacionadas con las ventas sujetas a estos regímenes, siempre que cumplan con las condiciones de deducibilidad establecidas en la legislación del IVA del Estado miembro en el que están registrados. Sin embargo, no podrán hacerlo mediante la declaración que brinda este régimen, modelo 369 en España.

Es importante destacar el impacto de estas políticas en los consumidores. Mientras que el EUOSS y el UOSS pueden generar variaciones en los precios finales, debido a las distintas tasas de IVA en los Estados miembros, el IOSS tiende a ofrecer una mayor previsibilidad en términos de costes de importación para bienes de bajo valor. Sin embargo, cuando se trata de

bienes con un valor más alto, los consumidores podrían encontrarse con costes adicionales en el punto de importación.

En la Tabla 4 se muestran las características que se han tenido en cuenta para comparar estas tres modalidades y ofrece a golpe de vista las principales diferencias:

Tabla 4. *Tabla comparativa de los 3 regímenes.*

Característica	Régimen Exterior de la Unión	Régimen de la Unión	Régimen de Importación
Ámbito de aplicación	Servicios prestados a consumidores en la UE	1.- Prestaciones intracomunitarias servicios 2.- Ventas intracomunitarias a distancia de bienes 3.- Entregas interiores de bienes por empresas no establecidas en la UE	Ventas a distancia de bienes importados de fuera de la UE
Sujetos pasivos	Empresas no establecidas en la UE	1.- Únicamente establecidos en la UE 2.- Establecido dentro y fuera de la UE 3.- Interfaces electrónicas, fuera y dentro de la UE	Establecidos o no dentro de la UE e interfaces electrónicas
Aplicación de umbrales	No aplica un umbral específico	Umbral de 10.000 euros solo para ventas intracomunitarias a distancia de bienes realizadas por microempresas (si ventas \leq 10.000 euros, tributación en origen)	No aplica un umbral específico, se enfoca en el valor de bienes

Sistema de declaración	EUOSS para declarar y pagar el IVA	UOSS para declarar y pagar el IVA	IOSS para bienes ≤ 150 euros, régimen normal para bienes > 150 euros
Impacto en vendedores	Necesidad de adaptación a múltiples tasas de IVA de la UE	Manejo de tasas de IVA de varios Estados miembros.	Gestión simplificada para bienes de bajo valor, compleja para valores altos

Fuente: *Elaboración propia a partir de los datos del Manual práctico del IVA 2023 de la Agencia Tributaria (2023).*

Para concluir, es esencial reconocer el papel central de los regímenes del EUOSS, UOSS e IOSS. Cada uno de ellos, con sus propias particularidades, desempeña una función indispensable en la estructuración del entramado fiscal y este es vital tanto para las empresas como para los consumidores, no solo en el contexto del mercado único europeo, sino también en su interacción con mercados más allá de los confines de la Unión.

3.3. Aplicación en España: problemáticas

Como hemos ido viendo, la aplicación del IVA en el comercio electrónico en España presenta una serie de problemáticas únicas y desafiantes. Estas dificultades se hacen especialmente evidentes al considerar los distintos regímenes especiales del IVA y su impacto en las operaciones en línea, tanto a nivel nacional como internacional. Dicho análisis busca explorar estas problemáticas a través de las consultas vinculantes del portal de la Dirección General de Tributos (DGT), proporcionando una visión detallada de cómo se abordan y se interpretan en el contexto español.

Cuando hablamos de consultas vinculantes en España, nos referimos al procedimiento por el cual los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas, pueden solicitar a la DGT una interpretación oficial sobre la aplicación de la normativa tributaria a situaciones concretas y

específicas de su actividad económica. La respuesta que ofrece la DGT tiene un carácter vinculante (de obligado cumplimiento) para la administración tributaria y para el contribuyente que realiza la consulta, siempre que los hechos y circunstancias presentados en la consulta correspondan con la realidad.

En primer lugar, se examina la metodología de búsqueda adoptada para seleccionar consultas vinculantes relacionadas con el IVA y el comercio electrónico. Este proceso involucra la definición de criterios específicos, como la selección de regímenes especiales del IVA relevantes, el establecimiento de periodos de tiempo pertinentes, y la utilización de palabras clave estratégicas. Este método va a asegurar una cobertura amplia y relevante de las consultas vinculantes que son fundamentales para entender las tendencias actuales y las interpretaciones normativas en este ámbito.

Con posterioridad, se profundiza en las cuestiones más comunes identificadas en las consultas vinculantes, proporcionando una visión clara de los retos recurrentes y las áreas de incertidumbre en la aplicación del IVA en el comercio electrónico. Este segmento del análisis incluye también ejemplos específicos y una evaluación de las respuestas de la DGT, ofreciendo una comprensión clara de cómo se interpretan y aplican estas normativas en situaciones reales.

Finalmente, se aborda una discusión crítica de los obstáculos y desafíos emergentes en la aplicación del IVA en el comercio *online*. Esta parte del estudio evalúa cómo estas cuestiones afectan la operativa de las empresas en este sector y contempla el impacto de las normativas actuales del IVA en su funcionamiento. Además, se reflexiona sobre las posibles áreas de mejora y la necesidad de aclaraciones adicionales en la legislación o su interpretación, resaltando la importancia de adaptarse a un entorno en constante evolución.

En consecuencia, el siguiente epígrafe proporciona una comprensión profunda de las complejidades y los desafíos asociados con el IVA en el comercio electrónico en España, resaltando la necesidad de un enfoque bien informado y adaptativo en este campo.

3.3.1. Metodología de búsqueda en la DGT

La búsqueda de las consultas fiscales se ha realizado a través de la página *web* del buscador de la DGT (2024). En este portal, se han aplicado criterios detallados para filtrar la información y obtener resultados pertinentes sobre las interpretaciones y directrices relacionadas con el IVA en España.

El proceso ha consistido en aplicar un rango de fechas que abarca desde el 1 de enero de 2022 hasta el 4 de enero de 2024, aunque se especifica en la web que están actualizadas hasta el 30 de noviembre de 2023. Se ha escogido este periodo porque va desde el año siguiente a la aplicación del régimen hasta día de hoy. En adición, se ha utilizado la Ley 37/1992 del IVA como referencia normativa para centrarse en las cuestiones de IVA. También se ha llevado a cabo una búsqueda textual específica para cada uno de los regímenes de IVA, buscando capturar las consultas pertinentes al Régimen Exterior de la Unión (EUOSS), al Régimen de la Unión (UOSS) y al Régimen de Importación (IOSS), relacionados con las operaciones transfronterizas y el comercio electrónico. Con lo que, en la búsqueda de texto libre, se han introducido términos específicos para cada uno de los regímenes relacionados con el IVA:

1. Para el **EUOSS**: régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.
2. Para el **UOSS**: régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes realizadas en las condiciones previstas en el artículo.
3. Para el **IOSS**: régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

A continuación, se muestra en la Figura 3 un ejemplo de cómo se ha realizado una de las tres búsquedas desde el portal de la DGT, se trata del caso del Régimen de la Unión:

Figura 3. *Formulario de consulta del portal de la DGT.*

Formulario de consulta ?

Mostrar

Consultas generales *(actualizada a 30/11/2023)*

Consultas vinculantes *(actualizada a 30/11/2023)*

Filtro de búsqueda

Y ▼
 Fecha salida desde Hasta Y ▼
 Y ▼
 Cuestión planteada Y ▼
 Descripción de hechos Y ▼
 Texto libre Y ▼
 Criterio de interés Y ▼
(a partir de 01-01-2022)

Ordenación

Campo de ordenación

Fuente: *Portal de la DGT (2024).*

La investigación efectuada en el portal de la DGT ha arrojado un total de 25 consultas vinculantes correspondientes al Régimen de la Unión. Para el Régimen Exterior de la Unión, se han identificado 30. Por último, en lo que respecta al Régimen Importación, se han recopilado 12 de estas. Es decir, un total de 67 consultas vinculantes. Cabe destacar que algunos de los casos se han repetido en los resultados porque se debatía entre utilizar un régimen u otro. La Tabla 5 plasma de forma detallada la cantidad de consultas vinculantes obtenidas para cada régimen:

Tabla 5. *Número de consultas vinculantes obtenidas después de la búsqueda.*

Régimen fiscal	Número de consultas vinculantes
EUOSS	30
UOSS	25
IOSS	12

Fuente: *Elaboración propia.*

3.3.2. Cuestiones comunes en las consultas vinculantes

Al abordar las consultas vinculantes en el ámbito del IVA, se explica primero las cuestiones más comunes en general para cada régimen. Luego, se profundiza en consultas vinculantes específicas que ilustran situaciones particulares dentro de cada norma, proporcionando ejemplos concretos y soluciones detalladas. Estas están a completa disposición en el **Anexo II**:

1. **EUOSS**: este régimen abarca las operaciones que involucran a países fuera de la UE. Aquí, las consultas giran en torno a la prestación de servicios digitales a consumidores en la UE desde países no miembros. Las empresas buscan aclaraciones sobre cómo determinar la residencia fiscal y las implicaciones del IVA para servicios como la consultoría y el comercio electrónico. Un punto de interés particular es la tributación de los NFTs (*Non-Fungible Tokens*) y otros servicios digitales, donde la ubicación del proveedor y del consumidor puede influir significativamente en la obligación del IVA. Además, se abordan las obligaciones de declaración y pago del IVA por parte de empresas no establecidas en la UE, pero que realizan ventas sujetas a este impuesto.

Por ejemplo, la consulta N° V1705-22 es un caso interesante que involucra a una sociedad perteneciente a un grupo asiático especializado en la fabricación y comercialización de aparatos electrónicos. Esta sociedad, aunque establecida en el territorio de aplicación del IVA, trabaja estrechamente con una empresa en Hong Kong. Inicialmente, su papel se limitaba a proporcionar servicios de soporte y apoyo administrativo a la empresa de Hong Kong, mientras que los productos eran importados y vendidos por distribuidores independientes. Con el tiempo, la consultante ha expandido sus funciones, incluyendo asesoramiento de ventas, servicios postventa, y estrategias de marketing.

Lo interesante de esta consulta es que, a pesar de no estar establecida en el territorio de aplicación del IVA, la empresa de Hong Kong comenzó a realizar entregas intracomunitarias de bienes en 2022. Estos, adquiridos en el territorio de aplicación del IVA, eran enviados a otro Estado miembro. Para estas operaciones, la empresa de Hong Kong obtuvo un número de identificación para el IVA, aunque sigue sin estar formalmente establecida en este territorio.

La consulta busca clarificar si los servicios prestados por la empresa consultante a la empresa de Hong Kong están sujetos al IVA. Además, se cuestiona si la empresa de

Hong Kong, como entidad no establecida, tiene la capacidad de recuperar las cuotas del IVA que le han sido repercutidas por la consultante.

La resolución establece que esta sociedad está sujeta al IVA en España para sus actividades empresariales, incluyendo las prestaciones de servicios a la empresa de Hong Kong. Sin embargo, los servicios prestados a esta empresa no están sujetos al IVA en España, ya que el destinatario no se encuentra establecido en la UE. A pesar de esto, se contempla la posibilidad de que estos servicios puedan estar sujetos al IVA en ciertos casos, como cuando se utilizan o explotan efectivamente en España. La empresa de Hong Kong, como entidad no establecida en la UE, puede recuperar el IVA soportado en España por compras de bienes y servicios, pero esto está sujeto a ciertos procedimientos y requisitos detallados, no en el régimen de ventas a distancia.

- 2. UOSS:** Las consultas bajo este régimen suelen centrarse en las complejidades de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y servicios. Los negocios se enfrentan al desafío de determinar el tipo impositivo correcto y el lugar de tributación para sus ventas en diferentes países de la UE. A menudo, se cuestiona si deben registrarse para el IVA en cada país donde venden o si pueden gestionarlo desde su país de origen. Esto incluye decidir sobre la presentación de modelos de autoliquidación específicos y la necesidad de obtener NIF-IVA adicionales. Además, surge la cuestión de cómo manejar las devoluciones de productos vendidos en otros Estados miembros, un área que puede ser particularmente confusa debido a las variaciones en las tasas de IVA y las regulaciones entre los países

El caso de la consulta N° V0097-22 aborda una situación común en el comercio electrónico dentro de la UE. La compañía consultante se dedica a la venta de calzado a través de diversas plataformas en la UE. La pregunta clave es si deben presentar el modelo de autoliquidación 369 del IVA mensualmente para declarar las ventas de calzado. Esto implica determinar si sus operaciones de venta a distancia intracomunitarias superan el umbral establecido por la normativa del IVA, lo que les obligaría a registrarse y declarar el IVA en cada Estado miembro donde venden. La segunda parte de la consulta se centra en la tributación del IVA en caso de devoluciones de mercancías vendidas en otro Estado miembro, un aspecto crucial en el comercio electrónico, donde las devoluciones son frecuentes.

La solución que da la DGT es la siguiente:

- La entidad consultante, que vende calzado en la UE, puede optar por el Régimen de la Unión para gestionar el IVA de manera más eficiente.
- Si sus ventas a distancia intracomunitarias no superan los 10.000 euros anuales, puede seguir tributando en España. Si supera este umbral o elige tributar en destino, deberá pagar el IVA en el Estado miembro donde llegan los bienes.
- Debe presentar declaraciones trimestrales y mantener registros detallados si opta por el Régimen de la Unión.

3. IOSS: centrado en la importación de bienes a la UE, este régimen aborda principalmente las ventas de bienes importados de valor intrínseco inferior a 150 euros. Las empresas y los individuos buscan comprender cómo se aplica el IVA a las importaciones pequeñas, una cuestión que ha cobrado importancia con el auge del comercio electrónico y el modelo de negocio de *dropshipping*. Las consultas revelan inquietudes sobre el papel de los operadores postales y de transporte en el cobro del IVA y las opciones disponibles para los importadores, especialmente en situaciones donde los bienes son enviados directamente desde un país fuera de la UE al consumidor final en la UE.

La consulta N° V0509-22 es representativa de las empresas que operan en el marco del comercio electrónico global. La entidad consultante realiza ventas por catálogo, incluyendo ventas a distancia de bienes importados con un valor intrínseco inferior a 150 euros, así como de otros bienes adquiridos a proveedores en la UE. La pregunta se centra en la posibilidad de acogerse a los regímenes especiales del IVA de comercio electrónico, en particular, al Régimen de la Unión y al Régimen de Importación. Esta consulta refleja la necesidad de las empresas de comprender cómo se aplica el IVA a las importaciones de bajo valor en el contexto del creciente comercio electrónico transfronterizo, y cómo pueden simplificar sus obligaciones fiscales mediante el uso de regímenes especiales.

La DGT confirma que las operaciones de la entidad están sujetas al IVA, y considera que sus actividades se clasifican como ventas a distancia intracomunitarias de bienes en caso de que en el momento de la venta se encuentren en la Unión. Estas ventas están sujetas al IVA en el Estado miembro donde se encuentren los bienes en el momento de

la llegada de la expedición o del transporte al cliente. Además, se establece un umbral de 10.000 euros para el importe total de dichas ventas durante el año natural precedente. Si la entidad supera este umbral, o elige tributar en destino, deberá registrarse en el UOSS, a través del cual puede declarar y pagar el IVA en cada Estado miembro a través de una única ventanilla.

Si los productos no se encuentran en la UE cuando se venden, se acogerá al Régimen de Importación, aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos de valor intrínseco inferior a 150 euros, la entidad puede optar por este régimen para declarar y pagar el IVA mediante el sistema de ventanilla única de importación. Si no opta por este régimen, la persona que presente los bienes en la aduana estará obligada a recaudar y pagar el IVA correspondiente a la importación.

3.3.3. Discusión de obstáculos

Las consultas sobre el IVA en el comercio electrónico iluminan un panorama desafiante, caracterizado por la complejidad inherente de las regulaciones fiscales y la rapidez con la que evoluciona el sector del comercio electrónico. En este entorno, las empresas se encuentran a menudo en una encrucijada, tratando de equilibrar las necesidades de cumplimiento fiscal con la agilidad operativa requerida en un mercado digital.

Es un hecho que el impacto de estas cuestiones en las compañías es multidimensional. Por un lado, la necesidad de adherirse a regímenes fiscales diversos y a menudo cambiantes puede actuar como una barrera significativa, especialmente para las PYMEs que buscan expandirse a nuevos mercados. La complejidad reside tanto en entender la legislación actual como en anticipar y adaptarse a los cambios normativos. Este escenario puede desincentivar la innovación y limitar el potencial de crecimiento de las empresas en el ámbito digital. Por otro lado, la diversidad de situaciones presentadas en las consultas, desde la venta de NFTs hasta servicios transfronterizos, refleja una brecha entre la legislación actual y las prácticas emergentes en el comercio electrónico. Esta brecha crea incertidumbre y plantea preguntas sobre la equidad y la efectividad del sistema de IVA actual frente a las nuevas formas de comercio digital.

Un aspecto que no se ha mencionado en profundidad es el de que las nuevas regulaciones del IVA para el comercio electrónico impactan significativamente en el modelo de *dropshipping*, principalmente por la introducción de responsabilidades adicionales en cuanto a la recolección y el pago del impuesto. Como menciona Matesanz (2021b), estas estas normativas pueden hacer que dichas plataformas de *dropshipping* se vean obligadas a asumir la responsabilidad del IVA en ciertas ventas, tratándolas como si fueran el vendedor final de los productos. Esto implica un cambio notable en la operativa habitual, ya que tradicionalmente, en el *dropshipping*, el comerciante actúa más como un intermediario sin tomar posesión física de los productos. Este cambio se ve reflejado en la creación de lo que se conoce como transacciones de cadena consideradas. Bajo este esquema, la venta se divide en dos partes: primero, se considera que el vendedor suministra los bienes a la plataforma, y luego, la plataforma los suministra al cliente final. Sin embargo, el IVA solo se aplica a esta segunda transacción, y es aquí donde las empresas de *dropshipping* deben asegurarse de cumplir con las obligaciones del IVA, utilizando los sistemas UOSS o IOSS, dependiendo del origen de los bienes en el momento de la venta.

Reflexionando sobre posibles mejoras, es evidente que hay una necesidad de mayor claridad y guía por parte de las autoridades fiscales. Esto podría tomar la forma de directrices más detalladas, ejemplos prácticos y talleres de capacitación. Además, podría ser beneficioso explorar la armonización de las regulaciones del IVA a nivel de la UE, lo que simplificaría el cumplimiento para las empresas y aseguraría una competencia justa y equitativa en el mercado interno.

En última instancia, las consultas destacan un punto crítico: el marco legal debe evolucionar en consonancia con las innovaciones en el comercio electrónico. Esto implica actualizaciones periódicas de las regulaciones, además de un diálogo continuo entre legisladores, empresas y expertos en tecnología. Tal enfoque colaborativo podría conducir a un sistema de IVA que sea más fácil de navegar y que apoye el crecimiento y la innovación en el dinámico sector del comercio electrónico.

4. Repercusiones económicas en empresas exportadoras

En la sección que nos ocupa, nos sumergiremos en las consecuencias económicas que enfrentan las empresas exportadoras bajo el nuevo régimen de IVA para ventas a distancia en España. Este análisis es clave, pues los cambios normativos no solo redefinen las operaciones fiscales, sino que también imponen retos y oportunidades en la gestión de recursos y en la planificación económica de las sociedades.

Primero, analizaremos las necesidades de recursos especializados, incluyendo tanto a personal como a *software*. En este escenario, resulta fundamental disponer de trabajadores expertos en asuntos fiscales y de *software* de última generación. Dichos recursos son casi necesarios para garantizar el cumplimiento de las normativas vigentes, mejorar la eficiencia de los procesos de negocio y reducir los riesgos asociados a la fiscalidad. Con lo cual, profundizaremos en cómo la inversión en estos puede resultar determinante para el éxito empresarial en este nuevo entorno regulativo.

Seguidamente, realizaremos un análisis económico que evaluará el impacto financiero de las nuevas regulaciones de IVA en las operaciones y rentabilidad de las empresas exportadoras. Para este propósito, se expondrán dos panoramas: uno optimista y otro pesimista. Esto permitirá una comprensión más matizada de los posibles costes de implementación y, de esta manera, proporcionaremos una visión equilibrada, considerando tanto los desafíos como las oportunidades que pueden surgir de adaptarse eficazmente a estas normativas.

4.1. Requerimientos de recursos especializados: personal y *software*

En el contexto actual del comercio global y la gestión del IVA, las compañías se enfrentan a obstáculos que demandan de una gestión integrada y efectiva realizada por recursos especializados. Este punto recalca la relevancia de un entendimiento íntegro del IVA dentro del ámbito del comercio internacional, resaltando la importancia de contar con equipos altamente formados y con tecnología punta para navegar en un ambiente complejo y en constante evolución. Por otra parte, la sofisticación de las normas del IVA y las peculiaridades del comercio internacional requieren de un conocimiento preciso, esto va más allá de entender en profundidad las leyes y prácticas actuales, implicando también una sensibilidad hacia las

sutilezas y diferencias entre las distintas jurisdicciones. En consecuencia, ser capaces de interpretar y aplicar estas normativas adecuadamente es vital para el éxito y la legalidad de la empresa.

Además, el reclutamiento de talentos especializados se convierte en una prioridad porque las organizaciones necesitan estrategias efectivas para atraer y retener a profesionales con las habilidades requeridas en estas áreas de especialidad. Esto se complementa con un enfoque en la formación y el desarrollo continuo de estas incorporaciones, asegurando que el personal esté bien dotado del conocimiento actual y preparado para adaptarse a los cambios futuros en la legislación y prácticas del mercado.

Finalmente, la integración y la implementación de *software* específico se presentan como uno de los componentes cruciales para optimizar las operaciones relacionadas con el IVA y el comercio internacional. La inversión en tecnologías y su coste asociado deben considerarse cuidadosamente para asegurar que estas herramientas proporcionen un valor real y mejoren la eficiencia operativa. Así pues, la elección de aplicaciones adecuadas, junto con una implementación efectiva, puede ser un factor determinante tanto en la gestión eficiente como en la toma de decisiones estratégicas.

4.1.1. Necesidad de *expertise* en IVA y comercio internacional

El IVA, aunque es un concepto fiscal aparentemente sencillo, lleva en su interior una complejidad que se despliega en múltiples capas cuando se aplican a operaciones internacionales.

Tomemos, por ejemplo, las nuevas regulaciones de este impuesto que hemos analizado. Estas reflejan cómo algo tan fundamental como la ubicación del consumidor puede afectar la aplicación del IVA. Las empresas que operan en múltiples jurisdicciones deben navegar por un laberinto de tasas de IVA, reglas de localización y obligaciones de declaración. Es por eso que la complejidad se magnifica aún más cuando consideramos el comercio electrónico, donde las transacciones pueden cruzar varias fronteras y tocar diferentes regímenes de IVA en un solo día.

En consecuencia, la correcta gestión de este tributo se convierte en un acto de equilibrio: por un lado, las empresas deben cumplir con las regulaciones locales y globales para evitar

sanciones, y por otro, deben buscar eficiencias para optimizar su carga fiscal. Aquí es donde la especialización en IVA se vuelve un aspecto clave. Como menciona Ramírez (2021), el conocimiento profundo de este impuesto ayuda a las empresas a cumplir con las leyes fiscales y también les permite identificar posibles ahorros y eficiencias fiscales. Por ejemplo, entender las variaciones en las tasas de IVA o las exenciones disponibles puede ser la diferencia entre una estrategia fiscal efectiva y una que resulte en costes meramente innecesarios. Mantenerse al día con estas actualizaciones, interpretarlas correctamente y aplicarlas de manera efectiva a las operaciones comerciales requiere un nivel de especialización y atención que va más allá de la capacidad de un enfoque generalista.

4.1.2. Reclutamiento y formación de talentos especializados

La búsqueda de talentos que se especialicen en la gestión del IVA es otro de los aspectos que se ha convertido en una tarea primordial para las empresas. Se trata de integrar a un profesional que pueda navegar a través de las enrevesadas leyes de este impuesto y aplicar este conocimiento de manera efectiva a las operaciones empresariales. Estos especialistas también deben ser estrategas capaces de identificar oportunidades para la eficiencia fiscal, esto incluye planificar para maximizar los créditos fiscales, minimizar las obligaciones fiscales legales y asesorar sobre la implementación de prácticas comerciales que optimicen la carga de IVA.

No obstante, Martínez (2020) puntualiza que además de contar con habilidades técnicas, estos profesionales deben poder comunicar temas fiscales complejos de forma clara y efectiva a diferentes partes de la empresa. Además, la capacidad para identificar oportunidades de eficiencia fiscal y asesorar sobre estrategias para optimizar la carga de IVA es una parte valiosa de su rol.

En la Tabla 6 se muestran una serie de habilidades tanto técnicas (*hard skills*), como blandas (*soft skills*) que debería tener una persona para este tipo de puesto de trabajo:

Tabla 6. Habilidades aconsejables para este tipo de posiciones

<i>Hard skills</i>	<i>Soft Skills</i>
Conocimiento profundo de las leyes de IVA locales e internacionales	Comunicación efectiva con otros departamentos y la dirección
Capacidad para interpretar y aplicar regulaciones de IVA a diferentes escenarios empresariales	Pensamiento crítico y habilidades analíticas
Conocimientos actualizados sobre cambios en la legislación fiscal	Habilidades de negociación, especialmente con autoridades fiscales
Comprensión de la estructura fiscal óptima para diferentes tipos de transacciones	Trabajo en equipo y colaboración

Fuente: *Elaboración propia.*

Es fundamental destacar que, aunque la especialización en la gestión del IVA es muy importante, no debe ser el único enfoque de un profesional en el ámbito fiscal, especialmente en este contexto, en el de las ventas y transacciones comerciales. Entender la fiscalidad en su totalidad, incluyendo, pero no limitándose al IVA, es primordial para cualquier profesional encargado de la gestión fiscal en una empresa. Esta comprensión global abarca desde el impuesto sobre sociedades hasta los impuestos específicos sobre transacciones y las regulaciones transfronterizas. También, un enfoque holístico en la fiscalidad permite a estos profesionales desarrollar estrategias que no solo cumplan con las obligaciones legales, sino que también apoyen los objetivos y la eficiencia general de la compañía, como hemos comentado anteriormente. Por lo tanto, para desempeñar su trabajo de manera efectiva, un especialista en fiscalidad necesita una amplia comprensión de todos estos aspectos, integrándolos en un marco cohesivo de planificación y gestión fiscal.

Con el objetivo de captar a estos talentos especializados, las empresas deben desarrollar estrategias de reclutamiento que vayan más allá de la oferta de un salario competitivo. Esto abarca desde establecer un ambiente laboral que impulse el desarrollo profesional y la innovación, hasta incentivar un balance adecuado entre las responsabilidades del trabajo y la vida personal. La compañía debe presentarse como un lugar donde los especialistas en fiscalidad del IVA puedan continuar su desarrollo profesional, enfrentándose a todo tipo de

desafíos interesantes y contribuyendo significativamente al éxito empresarial, lo que puede implicar establecer asociaciones con universidades y organizaciones profesionales para identificar y atraer a talentos emergentes en el campo del IVA. Ofrecer este tipo de oportunidades de desarrollo profesional continuo, como formación y asistencia a conferencias y seminarios, también puede ser atractivo para estos profesionales.

Por otra parte, para asegurar una formación y desarrollo efectivos de recursos humanos en el ámbito de la fiscalidad, con énfasis en el IVA y otros aspectos fiscales relacionados con las ventas, es esencial adoptar un enfoque integral que combine elementos teóricos y prácticos. Esta formación debería ser dinámica y estar alineada con las tendencias actuales del mercado, como se refleja en el impacto creciente del comercio electrónico en la fiscalidad, un tema central en el estudio de Montenegro y Bautista (2021).

La educación teórica es fundamental para sentar una base sólida, por lo que los cursos no solo deben cubrir las leyes de IVA, también han de abordar aspectos más amplios de la fiscalidad que afectan a las ventas y transacciones comerciales. Dada la naturaleza cambiante de las leyes fiscales, como acentúan Tofan y Bostan (2022), la formación continua es crucial para mantenerse actualizado.

En el aspecto práctico, es importante que los profesionales apliquen sus conocimientos en escenarios del mundo real. Quizás esto se puede facilitar a través de estudios de caso, simulaciones y oportunidades de experiencia práctica. Asimismo, la formación en herramientas y tecnologías fiscales modernas es casi obligatoria, especialmente en un mundo donde el comercio electrónico está redefiniendo las prácticas comerciales y fiscales.

Para concluir, el fomento de redes profesionales y la participación en conferencias y eventos del sector pueden proporcionar valiosas oportunidades para el intercambio de conocimientos y la actualización profesional. Este enfoque asegura el cumplimiento de las obligaciones fiscales, además de la capacidad de adaptarse y prosperar en un entorno empresarial en constante evolución. Por ejemplo, Fernando Matesanz, director de *Spanish VAT Services* y destacado miembro del grupo de expertos en IVA internacional, desempeña un papel fundamental en la difusión y el análisis profundo de las últimas tendencias y cambios en la legislación del IVA. Su activa participación en plataformas como *LinkedIn*, donde publica regularmente *posts* informativos, es de gran valor para profesionales y empresas que buscan mantenerse al día con las complejidades y evoluciones del IVA, especialmente en el contexto del dinámico mundo

del comercio electrónico. Además, su rol como uno de los organizadores del Madrid VAT Forum, que tuvo lugar el 8 de febrero de 2024, enfatiza su compromiso con la educación y el intercambio de conocimientos en este campo. Para aquellos que trabajan en puestos relacionados con la fiscalidad, finanzas o cumplimiento normativo, sus aportes son una fuente confiable de información actualizada y una herramienta esencial para la toma de decisiones estratégicas y el manejo eficiente de las responsabilidades fiscales en un entorno empresarial cada vez más digitalizado. De hecho, en este trabajo se han utilizado múltiples artículos y libros de su autoría.

4.1.3. Integración de aplicaciones específicas

Es vital para las empresas que desean mejorar su eficiencia en materia fiscal, la unificación de los sistemas de administración de IVA con plataformas de comercio electrónico y sistemas contables. Al automatizar y sincronizar datos entre estas, las compañías pueden asegurar que la información crucial para el cálculo del IVA sea precisa y esté disponible de manera oportuna, lo que reduce significativamente el riesgo de errores y facilita un seguimiento fiscal más efectivo dándole este enfoque.

Esta integración de *software* especializado en la gestión de IVA se ha convertido en una necesidad para las empresas modernas ya que estas herramientas, que se integran a la perfección con los sistemas existentes, son capaces de analizar transacciones y determinar las tasas de IVA adecuadas, simplificando enormemente el proceso de cumplimiento fiscal. Consecuentemente, la selección del *software* de gestión de IVA correcto debe considerar la compatibilidad con los sistemas contables ya en uso y la capacidad de personalizar la herramienta según las necesidades específicas de la empresa. Si bien la implementación de estas soluciones conlleva un coste inicial, el retorno de la inversión puede ser considerable. Debemos considerar que el ahorro de tiempo, la reducción de errores y una mejor conformidad fiscal suelen compensar con creces el desembolso inicial.

Imaginemos a Nilator S.L., una pequeña empresa con una cifra de facturación de 100.000 euros, que opera en el espacio del comercio en línea vendiendo dispositivos electrónicos y accesorios. Nilator S.L hasta ahora ha estado utilizando dos sistemas separados: uno para su contabilidad y otro para gestionar sus ventas en línea. Este enfoque fragmentado presenta varios desafíos operativos y fiscales, especialmente en lo que respecta a la gestión del IVA.

En el caso de Nilator S.L., la desconexión entre su sistema de contabilidad y la plataforma de comercio electrónico impide una recopilación eficiente de datos para el cálculo del IVA. Por ejemplo, cada venta realizada en la plataforma de comercio electrónico requiere una entrada manual en el sistema contable para el procesamiento del IVA. Dicho proceso no automático es propenso a errores además de que consume mucho tiempo, lo que podría llevar a retrasos en los informes fiscales y potencialmente a sanciones por incumplimiento.

La integración de estos sistemas es, por lo tanto, un paso obligatorio para Nilator S.L., al integrar su plataforma de comercio electrónico con el sistema contable, esta compañía puede automatizar el flujo de información de ventas. Este hecho facilita el cálculo preciso del IVA y asegura que la información esté disponible en tiempo real para la toma de decisiones y el cumplimiento fiscal. Además, el uso de *software* de gestión de IVA que se integra con ambos sistemas permite a Nilator S.L. analizar transacciones, aplicar las tasas correctas de IVA y generar informes fiscales automáticamente. Esta automatización es particularmente valiosa en el contexto del comercio electrónico, donde las transacciones son frecuentes y pueden variar en complejidad.

Se ha optado por realizar la integración con *Microsoft Business Central*. La elección de esta plataforma responde a que este ERP (*Enterprise Resource Planning*) se alinea perfectamente con las necesidades de Nilator S.L. A diferencia de *SAP*, que se orienta hacia organizaciones de mayor envergadura y supone un coste elevado, *Microsoft Business Central* ofrece una solución más asequible y profesional. Esta decisión también implica la exclusión de opciones como *Odoo*, que, a pesar de ser una alternativa de bajo precio, no cumple con el nivel de profesionalismo y especificaciones requeridas por Nilator S.L.

Como se ha puntualizado antes, la implementación de tales soluciones implica ciertos costes, pero los beneficios son significativos: Nilator S.L. puede disfrutar de una mayor precisión en el cumplimiento fiscal, una reducción en el esfuerzo administrativo y un mejor flujo de caja debido a una gestión más eficiente del IVA. Además, la integración proporciona una visión más clara de las obligaciones fiscales de la empresa, lo que permite una mejor planificación y estrategia fiscal.

Por consiguiente, el caso de Nilator S.L. ilustra los desafíos específicos y la necesidad de integración. Este es un ejemplo representativo de por qué muchas empresas en el ámbito del comercio en línea están optando por integrar sus sistemas de gestión de IVA con sus

plataformas de ventas y sistemas contables. Esta simplifica tanto el cumplimiento fiscal, y, en concreto, potencia la eficiencia operativa general, un aspecto relevante para el éxito en el dinámico mercado de hoy.

4.1.4. Implementación de nuevo *software*

Desviando la atención hacia la implementación de nuevas aplicaciones, se hace evidente que la puesta en marcha de un cuadro de mandos en *Power BI* para la gestión del IVA representa una solución muy interesante para las empresas que buscan optimizar su cumplimiento fiscal. Este enfoque se justifica sobremedida al considerar la sinergia con *Microsoft Business Central*, ya que *Power BI*, al formar parte del ecosistema de *Microsoft*, ofrece una integración más fluida con este ERP. Esta integración facilita la consolidación y el análisis de datos, lo que potencia la toma de decisiones basada en información actualizada y precisa, a diferencia de otras soluciones como *Tableau*, que, a pesar de ser potentes en visualización de datos, podrían no ofrecer el mismo nivel de integración nativa con *Microsoft Business Central*. Además, la Figura 4 refleja uno de los famosos cuadrantes mágicos de Gartner y posiciona a *Microsoft* como líderes en plataformas de análisis e inteligencia empresarial.

Figura 4. Cuadrante mágico de Gartner para aplicaciones de Analytics y Business Intelligence.



Fuente: Manis (2023).

Power BI es una aplicación desarrollada por *Microsoft* que, con sus capacidades avanzadas de análisis y visualización de datos, ofrece una plataforma robusta para abordar desafíos de inteligencia empresarial, transformando grandes volúmenes de datos en *insights* accionables y decisiones informadas (Díaz *et al.*, 2022). En este caso, *Power BI* se convierte en una herramienta potente para afrontar los retos inherentes a la gestión del IVA, que son particularmente complejos en el contexto actual.

La necesidad de un cuadro de mando en *Power BI* para la gestión del IVA se hace patente al considerar la cantidad de datos que las empresas manejan diariamente. El seguimiento y análisis de estas transacciones para determinar las obligaciones y créditos del IVA pueden ser abrumadores sin las herramientas adecuadas. Aquí es donde *Power BI* se convierte en un activo

con mucho valor, ofreciendo la capacidad de transformar grandes volúmenes de datos brutos en métricas y visualizaciones claras que facilitan la toma de decisiones.

El proceso de implementación de un cuadro de mandos en *Power BI* para la gestión del IVA necesita una planificación cuidadosa y la coordinación de varios elementos clave. En primer lugar, es fundamental adquirir las licencias apropiadas de *Power BI*, seleccionando la versión que mejor se adapte a las necesidades y al tamaño de la empresa. Luego, se requiere un equipo de personal cualificado, que comprenda ampliamente los aspectos técnicos de *Power BI* y tenga un profundo conocimiento de las finanzas y el IVA. Este equipo jugará un papel fundamental en la integración de datos de sistemas de contabilidad y ERPs, formando parte del desarrollo y mantenimiento del cuadro de mando.

Dicho personal encargado de desarrollar el cuadro de mandos debe estructurar los datos de manera que reflejen con precisión las transacciones de IVA y, así, proporcionar un análisis detallado, asegurando que los informes y las visualizaciones sean precisos y relevantes. Este proceso puede ser complejo y requiere un conocimiento profundo tanto de *Power BI* como de las prácticas contables.

Una vez que los datos están adecuadamente modelados e integrados, se procede al desarrollo de *dashboards* personalizados. Estos paneles deben diseñarse para mostrar las métricas clave de IVA de la empresa, como pagos, créditos y posibles discrepancias. La personalización es clave para garantizar que el cuadro de mando satisfaga las necesidades específicas de la empresa y proporcione información útil.

Un aspecto del que no debemos olvidarnos es de la formación y adopción por parte de los usuarios finales. Estos pueden ser tanto contables, comerciales o, incluso, directores financieros, y estar capacitados para utilizar eficazmente el cuadro de mandos, lo que incluye entender cómo interpretar los datos presentados y cómo utilizar *Power BI* para el análisis diario.

Además, es importante no subestimar la importancia del mantenimiento y la actualización continua del cuadro de mando. Esta tarea incluye ajustar el sistema para adaptarse a los cambios en las legislaciones fiscales, las operaciones comerciales y las actualizaciones de la plataforma *Power BI*.

Por último, pero no menos importante, la seguridad y el cumplimiento deben ser prioritarios. Es una buena práctica asegurar que los datos manejados en *Power BI* sean seguros y cumplan

con las normativas de protección de datos, estableciendo roles y permisos adecuados dentro de la plataforma.

En conclusión, la implementación de un cuadro de mando en *Power BI* para la gestión del IVA puede ser un proyecto complejo, pero con una planificación cuidadosa, el equipo adecuado y una ejecución detallada, puede transformarse en una herramienta poderosa que brinda a las empresas un control más sólido sobre su gestión relacionada con temas fiscales y eficiencia en las operaciones.

Ahora, pasaremos a evaluar el coste de integración e implementación de estas soluciones y determinar cuáles son esenciales o menos necesarias para el manejo óptimo del IVA.

4.2. Análisis económico

Siguiendo con el ejemplo del epígrafe anterior, Nilator S.L. es una PYME española consolidada en el ámbito del comercio en línea, especializada en la venta de dispositivos electrónicos y accesorios. Este tipo de actividad les ha permitido desarrollar una profunda experiencia en la gestión eficiente y en el cumplimiento normativo de las complejas transacciones transfronterizas, especialmente en lo que respecta a la gestión del IVA.

En el contexto de este análisis, es crucial examinar los costes asociados a la integración de aplicaciones tecnológicas avanzadas, tales como los sistemas de análisis y gestión de datos, ejemplificados en la implementación de cuadros de mandos en *Power BI*. Estas herramientas son prácticamente esenciales porque aparte de optimizar la eficiencia operativa, también garantizan la precisión en el cumplimiento fiscal en este entorno de comercio electrónico globalizado.

A continuación, se propone un análisis detallado de estos costes, considerando dos escenarios, uno optimista y otro pesimista. Este tiene como objetivo determinar el umbral de ventas a partir del cual la inversión en dichas tecnologías resulta económicamente viable y a partir de qué año. Con lo que esta evaluación es fundamental para responder a la pregunta de cuándo es conveniente para Nilator S.L. aplicar estas soluciones tecnológicas, teniendo en cuenta que se trata de una inversión a largo plazo.

Es fundamental destacar que determinar un coste preciso es una tarea compleja, ya que cada organización se desenvuelve en un ambiente particular y tiene requerimientos específicos. Por

esta razón, se proporcionarán estimaciones de costes en forma de rangos. Además, se ha de comentar que el coste total también estará influenciado por la consultora elegida para llevar a cabo estos procesos y tareas, pero se proporcionará un desglose estándar de los costes.

4.2.1. Coste de integración de aplicaciones

Nilator S.L., finalmente toma la decisión de integrar dos aplicaciones críticas (la de gestión de ventas y la de contabilidad) para que ambas tengan acceso a los datos de la otra y funcionen de manera conjunta. Considera que esta integración es clave para mantener una eficiencia operativa y cumplir con las regulaciones fiscales, especialmente en transacciones transfronterizas.

En este caso, se ha elegido que se realice dicha integración con el ERP (*Enterprise Resource Planning*) de *Microsoft Business Central*, y será necesario incluir licencias para 5 usuarios, que serán los que entren normalmente y nutran al sistema de información.

Seguidamente, se presenta un análisis minucioso de los costes asociados en dos escenarios diferentes: uno optimista y otro pesimista. Y se utilizarán como referencia los precios publicados en la página de Microsoft (2024a) sobre *Dynamics 365* y los reflejados por EKCIT (2024) en su guía de ERP.

Caso optimista

En un enfoque optimista, se espera que Nilator S.L. tenga éxito al negociar condiciones ventajosas debido a la relativa simplicidad en la integración de las aplicaciones. Se estima que el coste de esta tarea sería moderado, asumiendo la compatibilidad de los sistemas y la ausencia de necesidad de modificaciones extensas. Además, se anticipa una inversión en la capacitación del personal, la cual sería razonable, teniendo en cuenta que ya cuentan con un conocimiento previo en tecnologías parecidas. Por otro lado, el soporte técnico y el mantenimiento anual se prevén como gastos habituales, ya que se considera que serán operaciones estándar sin requerimientos excepcionales. En la Tabla 7 se muestran los costes desglosados:

Tabla 7. *Detalle costes de la integración de software para el caso optimista.*

Concepto	Descripción detallada	Cantidad	Coste anual (€)	Coste total (€)
Licencias de <i>Business Central</i>	Coste anual estándar por usuario	5	400 - 600	2.000 - 3.000
Integración y configuración	Configuración inicial sencilla	1 (única vez)	4.000 - 6.000	4.000 - 6.000
Formación de empleados	Preparación básica en el uso del ERP	5 (única vez)	100 - 200	500 - 1.000
Mantenimiento anual	Soporte técnico y actualizaciones estándar	1	1.000 - 1.500	1.000 - 1.500
Total general (€)				7.500 - 11.500

Fuente: *Elaboración propia a partir de tablas de precios proporcionadas por Microsoft (2023a) y EKCIT (2024).*

El gasto total estimado para este proyecto de integración siendo optimistas se situaría aproximadamente entre 7.500 y 11.500 euros.

Caso pesimista

En el escenario contrario, los costes se incrementarían debido a varios factores. Por ejemplo, la adquisición de licencias de *software* de alta gama para la gestión de ventas y contabilidad sería significativamente más elevada. Esta situación podría presentarse si se necesitan características especiales o personalizaciones para ajustarse a las demandas específicas de Nilator S.L. En adición, la integración de sistemas podría resultar más compleja y cara si los sistemas no son inicialmente compatibles o si se requieren desarrollos a medida. El coste de la formación del personal también aumentaría para abarcar un aprendizaje más profundo y la

adaptación a sistemas más sofisticados. Finalmente, el soporte técnico y mantenimiento anual aumentaría de la misma manera, teniendo en cuenta una mayor necesidad de asistencia técnica y actualizaciones periódicas.

Tabla 8. *Detalle costes de la integración de software para el caso pesimista.*

Concepto	Descripción detallada	Cantidad	Coste anual (€)	Coste total (€)
Licencias de Business Central	Coste anual avanzado por usuario	5	700 - 1.000	3.500 - 5.000
Integración y Configuración	Integración técnica compleja	1 (única vez)	7.000 - 10.000	7.000 - 10.000
Formación de empleados	Formación intensiva en el uso del ERP	5 (única vez)	300 - 500	1.500 - 2.500
Mantenimiento anual	Mantenimiento especializado	1	2.000 - 3.000	2.000 - 3.000
Total general (€)				14.000 - 20.500

Fuente: *Elaboración propia a partir de tablas de precios proporcionadas por Microsoft (2023a) y EKCIT (2024).*

De este modo, la estimación del coste total para este proyecto de integración, tomando un enfoque pesimista, se situaría en un rango aproximado de entre 14.000 a 20.500 euros.

En ambos escenarios, es crucial que Nilator S.L. evalúe cuidadosamente el retorno de la inversión a largo plazo. Aunque la inversión inicial en el caso pesimista es considerablemente mayor, los beneficios a la larga de tener sistemas integrados eficientes y adaptados a las necesidades específicas de la empresa podrían justificar el gasto inicial. La decisión debe basarse en un estudio que considere tanto los costes directos como los beneficios indirectos, como la eficiencia operativa mejorada y el cumplimiento normativo.

Se vuelve a destacar que, aunque se haya dado rangos de cifras, estas estimaciones proporcionan un marco de referencia, y es necesario realizar un análisis detallado y personalizado con proveedores y consultores para obtener un presupuesto preciso.

4.2.2. Coste implementación cuadro de mandos en *Power BI*

De la misma manera que se ha hecho con el proceso de integración de aplicaciones, Nilator S.L. ha decidido implementar 2 cuadros de mando con *Power BI*. El primero estará dedicado a monitorizar las compras y ventas, mientras que el segundo se enfocará en las finanzas de la empresa, mostrando la cuenta de pérdidas y ganancias, el balance y varios indicadores financieros. Por lo que, al primero tendrá acceso el responsable de ventas y compras, y al segundo, la directora financiera. Ambos estarán también a disposición del CEO (*Chief Executive Officer*) para su consulta. Esto se traduce en que serán necesarias por lo menos 4 licencias, 3 de estas para el personal mencionado anteriormente, compartiendo una licencia tanto el gerente de ventas como el de compras, además de 1 adicional para el desarrollador encargado de crear los cuadros de mando.

De forma similar a lo realizado anteriormente, para la determinación de los costes, se tomarán en cuenta los precios que figuran en el sitio *web* de Microsoft (2024b) para las licencias de *Power BI*, así como los precios que EKCIT (2024) muestra en su guía de ERP referentes a la consultoría.

Caso optimista

Imaginemos a Nilator S.L. adentrándose en el mundo de *Power BI* con un entorno favorable. En este escenario optimista, la empresa cuenta con una infraestructura de TI ya establecida y un equipo con experiencia previa en herramientas analíticas, lo que facilita este proceso. La implementación de *Power BI* se desarrolla sin grandes contratiempos: los *dashboards* y reportes estándar se adaptan con facilidad a las necesidades de la empresa, y la integración de los datos necesarios para el análisis resulta ser un proceso directo y sin complicaciones, gracias a la buena estructuración y centralización previa de los mismos.

Para empezar, la formación en *Power BI* para el equipo, incluyendo al CEO, directora financiera y responsable de ventas y compras, se convierte más en un repaso y actualización sobre las capacidades específicas de la herramienta que en un aprendizaje desde cero. Esto

permite que la capacitación sea relativamente breve y se realice en gran parte a través de recursos internos, reduciendo la necesidad de invertir en formación externa más cara. En cuanto al mantenimiento y soporte técnico, se limita a actualizaciones rutinarias y a la solución de problemas menores. *Power BI*, al ser una plataforma intuitiva y bien integrada en el ecosistema de *Microsoft*, requiere una atención mínima más allá de la configuración inicial. En este escenario ideal, reflejado en la Tabla 9 indicando sus costes, Nilator S.L. no ve la necesidad de recurrir a servicios de consultoría externa, confiando en su equipo interno para manejar y adaptar *Power BI* a sus necesidades específicas.

Tabla 9. *Detalle costes de cuadros de mandos en Power BI para el supuesto optimista.*

Concepto	Descripción detallada	Cantidad	Coste anual (€)	Coste total (€)
Licencias <i>Power BI Pro</i>	Licencias para el equipo	4	112,80	451,20
Implementación	Incluye la configuración inicial básica y desarrollo de <i>dashboards</i>	1 (única vez)	1.000 - 2.500	1.000 - 2.500
Formación	Entrenamiento básico para los usuarios en el uso de <i>Power BI</i>	4 (única vez)	200 - 400	800 1.600
Mantenimiento anual	Soporte técnico básico y actualizaciones menores	1	400 - 600	400 - 600
Total general (€)				2.651,20 - 5.151,20

Fuente: *Elaboración propia a partir de tablas de precios proporcionadas por Microsoft (2023b) y EKCIT (2024).*

Caso pesimista

Por otro lado, en el escenario pesimista, Nilator S.L. se topa con una serie de problemas significativos en su camino hacia la implementación de *Power BI*.

La empresa, en una fase de transición digital, se encuentra con que su equipo tiene poca experiencia con herramientas avanzadas de *Business Intelligence*. La implementación de *Power BI* exige la superación de obstáculos como la dispersión de datos en diferentes sistemas y formatos, complicando su integración. Además, la personalización de los *dashboards* y los informes requiere un esfuerzo considerable y la asistencia de expertos externos para configurar la plataforma de manera óptima. Asimismo, la formación se convierte en un componente crucial y caro, dado que el equipo necesita sesiones de formación exhaustivas y posiblemente externas para manejar *Power BI* eficazmente. La dependencia del soporte técnico también es mayor, no solo para resolver problemas técnicos complejos sino también para ayudar con actualizaciones frecuentes que mantengan la plataforma alineada con las necesidades cambiantes de la empresa. Ante estas dificultades técnicas y la falta de experiencia interna, Nilator S.L. decide invertir en servicios de consultoría externa, lo que implica costes adicionales significativos, pero necesarios para maximizar el valor de su inversión en *Power BI*. En este escenario, la organización se enfrenta a una curva de aprendizaje más empinada y a mayores desafíos operativos y financieros en su esfuerzo por integrar esta poderosa herramienta de análisis y reporte en su operativa diaria. Con todos los imprevistos explicados, los costes asociados a estos se encuentran en la Tabla 10:

Tabla 10. *Detalle costes de cuadros de mandos en Power BI para el supuesto pesimista.*

Concepto	Descripción detallada	Cantidad	Coste anual (€)	Coste total (€)
Licencias <i>Power BI Pro</i>	Licencias para el equipo	4	112,80	451,20
Implementación	Incluye configuración avanzada y <i>dashboards</i>	1 (única vez)	3.000 - 5.000	3.000 - 5.000

Formación avanzada	Entrenamiento funcionalidades especiales	4 (única vez)	500 - 800	2.000 – 3.200
Mantenimiento anual	Soporte técnico, actualizaciones y resolución problemas	1	800 - 1.200	800 - 1.200
Consultoría externa	Servicios de optimización y personalización del sistema	1 (única vez)	2.000 - 4.000	2.000 – 4.000
Total general (€)			8.251,20 - 13.851,20	

Fuente: *Elaboración propia a partir de tablas de precios proporcionadas por Microsoft (2023b) y EKCIT (2024).*

Como en el anterior punto, los costes relacionados con la consultora son estimados. El único que se puede saber sin presupuestar es el coste de la licencia de *Power BI Pro*, necesaria para acceder a espacios de trabajos compartidos y poder visualizar los informes en la nube.

4.2.3. Análisis global y comparación entre supuestos optimista-pesimista

Procederemos ahora a efectuar un análisis comparativo de los dos escenarios, el optimista y el pesimista, en relación con la misma inversión tecnológica para nuestra empresa. Nuestro enfoque detallará en qué año se espera recuperar la inversión en cada caso y el volumen de ventas acumulado necesario para este fin, además de utilizarías criterios de evaluación de inversiones.

En el núcleo de nuestra investigación se hallan dos realidades financieras distintas: por un lado, un escenario optimista, donde la inversión total, acumulando los gastos previos, se sitúa en 10.151,20 euros, y por otro, un escenario pesimista, donde el total de costes asciende a 34.351,20 euros. La diferencia entre ambos es de 24.200,00 euros.

Los dos supuestos se basan en una premisa inicial compartida: la empresa anticipa un incremento en su margen de beneficio, pasando de un 6% a un 8%, gracias a la implementación de los nuevos sistemas. Por otra parte, sus ventas anuales estimadas son de 100.000 euros. Adicionalmente, los gastos fijos anuales no han sido considerados en el estudio debido a su reducido tamaño y con el objetivo de simplificar el proceso.

El análisis se ha planteado de la siguiente manera. En primer lugar, para la fórmula de la recta que representa el flujo de caja acumulado a lo largo de los años, emplearemos la ecuación lineal básica, que se expresa como $y = mx + n$. En esta ecuación, y representa el flujo de caja acumulado, x es el número de años transcurridos, m es la pendiente de la recta, la cual en este contexto equivale al beneficio anual debido a la inversión, y n es la ordenada en el origen, que en este caso corresponde a la inversión inicial, siendo un valor negativo debido a que representa un desembolso inicial. Desglosando esto para cada supuesto:

1. Caso optimista:

- El beneficio anual debido a la inversión o flujo de caja anual se calcula multiplicando las ventas anuales estimadas por el incremento esperado del margen de beneficio. Si tenemos ventas anuales de 100.000 euros y un incremento del margen del 2%, el flujo de caja anual sería $m = 100.000 \times 2\% = 2.000$ euros.
- La inversión inicial (n) es un desembolso de -10.151,20 euros.
- Así, la fórmula para este caso se convierte en $y = 2.000x - 10.151,20$, donde y es el flujo de caja acumulado y x el número de años.

2. Caso pesimista:

- Siguiendo el mismo método, el flujo de caja anual sigue siendo 2.000 euros ($100.000 \times 2\%$).
- Sin embargo, la inversión inicial (n) aquí es más alta, -34.351,20 euros.
- En consecuencia, la fórmula en este caso es $y = 2.000x - 34.351,20$, donde y es el flujo de caja acumulado y x el número de años.

Estas nos permiten trazar la trayectoria del flujo de caja acumulado a lo largo del tiempo para cada escenario, proporcionando una representación visual y cuantitativa de cómo la inversión inicial y los ingresos anuales afectan el balance financiero general de la empresa en distintos horizontes temporales.

Por otro lado, utilizando los criterios de evaluación establecidos en la teoría básica de la inversión, pasaremos a realizar el análisis del periodo de recuperación de la inversión (*payback*), el VAN (Valor Actual Neto) y la TIR (Tasa Interna de Retorno). Según Blanco, Ferrando y Martínez (2015), estos se definen como:

- **Periodo de *payback*:** mide el tiempo que se tarda en recuperar la inversión inicial a través de los flujos de caja generados. Un periodo más corto es generalmente preferible, aunque este método no considera el valor del dinero en el tiempo. Para una comprensión más profunda, al analizar el punto en el que los flujos de caja acumulados igualan la inversión inicial, esencialmente estamos buscando los puntos de intersección en una representación gráfica donde el eje y representa los flujos de caja netos acumulados y el eje x el tiempo. Al establecer $y = 0$, podemos resolver la ecuación para encontrar el valor de x , que nos indica el número de años necesarios para recuperar la inversión. Este proceso puede formalizarse mediante la fórmula de *payback*, la cual se adapta de la siguiente forma para ajustarse a la terminología utilizada:

$$payback = \frac{F_0}{F}$$

- **VAN:** calcula el valor presente de los flujos de caja futuros descontados a una tasa específica (k), restando la inversión inicial. Un VAN positivo indica que la inversión generaría un retorno por encima de la tasa de descuento (k). En este caso se ha considerado que $k = 2\%$, que es el incremento del beneficio generado por la inversión.

$$VAN = -F_0 + \frac{F}{k}$$

- **TIR:** es la tasa de descuento que iguala el VAN a cero y representa la rentabilidad promedio anual de la inversión. Una TIR superior a la tasa de descuento (k) o al coste de capital indica una inversión atractiva.

$$TIR(k) \rightarrow 0 = F_0 + \frac{F}{k} \rightarrow TIR(k) = \frac{F}{F_0}$$

Es importante destacar que la inversión considerada tiende hacia el infinito, lo que justifica las fórmulas empleadas. Esta aproximación se ha adoptado con el fin de simplificar el análisis, permitiendo una evaluación más accesible y comprensible de los posibles resultados financieros a largo plazo. Por otro lado, las variables significan lo siguiente:

- F_0 es el flujo de caja inicial o la inversión inicial (negativo si es un desembolso).
- F es el beneficio o flujo de caja anual constante generado por la inversión.
- k es la tasa de descuento o el coste de capital.

Consecuentemente, para cada situación planteada, procederemos de la siguiente manera:

1. Caso optimista:

- $payback = \frac{10.151,20}{2.000} = 5,08 \text{ años}$
- $VAN = -10.151,20 + \frac{2.000}{0,02} = 89.848,80 \text{ euros}$
- $TIR = \frac{2.000}{10.151,20} = 0,1970 \rightarrow 19,70\%$

2. Caso pesimista:

- $payback = \frac{34.351,20}{2.000} = 17,18 \text{ años}$
- $VAN = F_0 + \frac{F}{k} = -34.351,20 + \frac{2.000}{0,02} = 65.648,80 \text{ euros}$
- $TIR = \frac{2.000}{34.351,20} = 0,0582 \rightarrow 5,82\%$

En el escenario optimista, el periodo de *payback* es considerablemente más corto, aproximadamente 5,08 años, lo que indica una recuperación rápida de la inversión inicial. Esto contrasta con el escenario pesimista, donde el *payback* se extiende a 17,18 años, sugiriendo una recuperación mucho más lenta y, por lo tanto, un riesgo de liquidez más prolongado para la empresa.

En términos del VAN, ambos escenarios presentan resultados positivos, con 89,848.80 euros para el optimista y 65.648,80 euros para el pesimista. Aunque ambos superan el umbral de $VAN > 0$, indicando que generan valor sobre el coste del capital, el VAN más elevado en el escenario optimista resalta una mayor rentabilidad y eficiencia en la conversión de la inversión inicial en valor neto futuro.

La TIR refleja una dinámica similar, con el escenario optimista mostrando una TIR de aproximadamente 19,70%, significativamente superior al 5,82% del escenario pesimista. Ambas tasas superan la tasa de descuento (k) del 2%, lo que en principio refleja que las inversiones son rentables al superar el coste del capital. Sin embargo, la brecha amplia entre las TIR de los dos escenarios pone de manifiesto la superioridad del escenario optimista en términos de rentabilidad relativa.

Claramente el caso optimista resulta más atractivo debido a un periodo de *payback* más corto, un VAN más alto, y una TIR superior, pero la realidad es que la posición de una empresa en uno u otro escenario depende de múltiples factores internos y externos, esto se comentará más adelante.

Siguiendo con el estudio, en cuanto al cálculo del total de ventas necesarias para compensar la inversión inicial, se emplea la siguiente fórmula:

$$\text{Volumen de ventas} = \frac{\text{Inversión inicial}}{\Delta \text{ Margen de beneficio}}$$

Esta ecuación es esencial para comprender la cantidad que debe vender la empresa para igualar su coste inicial, considerando el incremento margen de beneficio operativo. La lógica detrás de esta fórmula se basa en el concepto de que el margen de beneficio adicional generado por cada unidad vendida contribuirá a recuperar el coste de la inversión inicial.

Por consiguiente, procederemos a realizar estos cálculos para ambos escenarios, evaluando cada contexto con detalle:

1. Caso optimista:

- Volumen de ventas: $10.151,20/0,02 = 507.560 \text{ euros}$

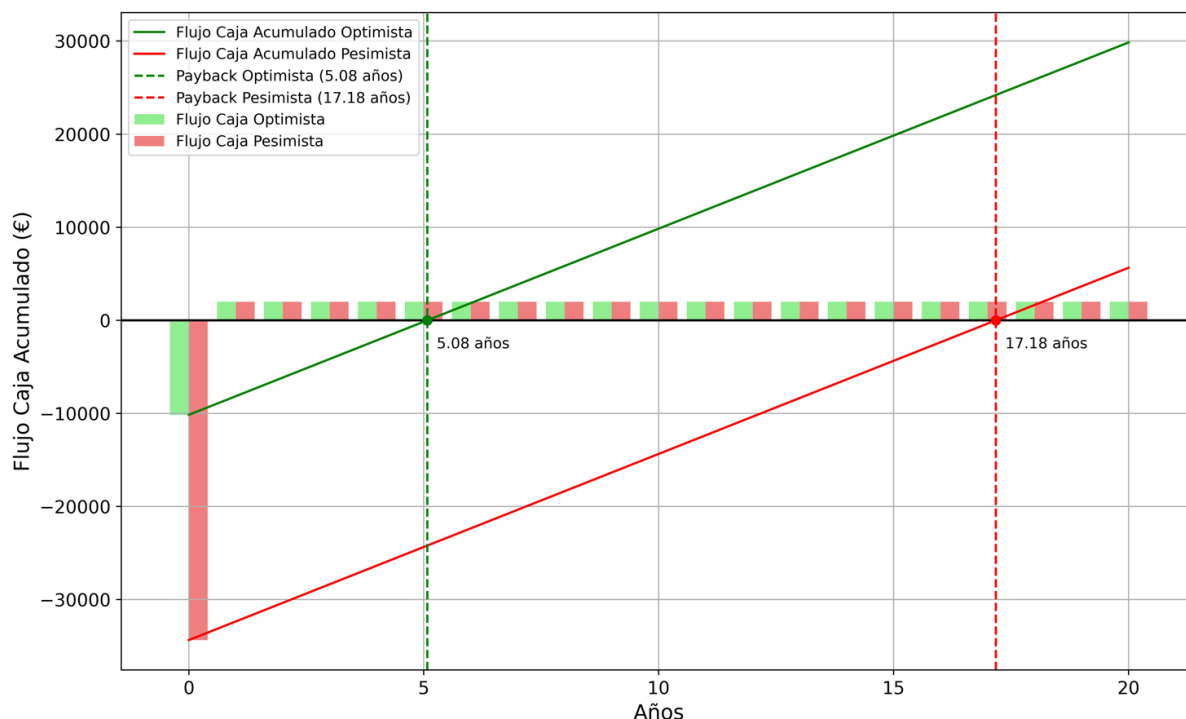
2. Caso pesimista:

- Volumen de ventas: $34.351,20/0,02 = 1.717.560 \text{ euros}$

Estos cálculos proporcionan una visión clara de los objetivos de ventas que la empresa debe alcanzar para recuperar su inversión inicial en cada uno de los escenarios propuestos.

Considerando toda la información previamente discutida, se ha creado la Figura 5, que ilustra los puntos de recuperación de la inversión (*payback*) junto con los flujos de caja anuales y acumulados resultantes de la inversión. Esta visualización facilitará la síntesis y conclusión del análisis.

Figura 5. Representación del punto de recuperación de la inversión para Nilator S.L.



Fuente: *Elaboración propia a partir de Python.*

En el caso optimista, con una inversión inicial de 10.151,20 euros, la empresa espera una integración tecnológica fluida y eficaz. Este escenario sugiere que la implementación de *Power BI* y la integración de las aplicaciones se realizan sin contratiempos significativos, lo que permite a la empresa aprovechar rápidamente las nuevas herramientas.

La veloz recuperación de la inversión en aproximadamente 5,08 años en este caso es una señal de que la empresa ha logrado implementar las nuevas tecnologías con éxito e integrarlas de manera efectiva en sus operaciones diarias. Esto significa que los cuadros de mando y las aplicaciones integradas están proporcionando información valiosa, mejorando la toma de decisiones y optimizando los procesos de ventas y contabilidad.

El volumen de ventas acumulado necesario para recuperar la inversión, unos 507.560 euros, es un objetivo ambicioso, pero realista en este contexto. Supone que la empresa no solo mantiene sus operaciones actuales, sino que también capitaliza las mejoras operativas para impulsar un crecimiento adicional.

En contraste, el escenario pesimista contempla una inversión inicial más elevada de 34.351,20 euros. Este aumento se debe a varios factores, como costes inesperados, desafíos en la

integración de sistemas, o la necesidad de una formación más extensa para el personal, como se ha comentado anteriormente.

Una recuperación de la inversión en unos 17,18 años refleja los desafíos adicionales que tiene que afrontar la empresa en este camino. Puede que los sistemas integrados no funcionen tan fluidamente como se esperaba al principio, o que la adaptación del personal a las nuevas herramientas sea más lenta. Este retraso en alcanzar la eficiencia operativa completa se traduce en que la empresa debe navegar un periodo más prolongado antes de ver los beneficios completos de su inversión.

En consecuencia, para recuperar la inversión inicial, se necesita un volumen de ventas acumulado significativamente mayor, aproximadamente de 1.717.560 euros, en este supuesto. Esto implica que la organización necesita mantener sus operaciones actuales y también encontrar maneras de superar los obstáculos iniciales, además de explorar nuevas estrategias para impulsar el crecimiento y compensar el mayor coste inicial.

En la Tabla 11 se puede ver reflejado un resumen del análisis:

Tabla 11. *Síntesis de datos importantes obtenidos a partir del estudio.*

Escenario	Inversión inicial (€)	Años para recuperación	Volumen de ventas acumulado necesario para recuperación (€)
Optimista	10.151,20	5,08	507.560
Pesimista	34.351,20	17,18	1.717.560

Fuente: *Elaboración propia.*

Así pues, cada supuesto, ya sea el optimista o el pesimista, se materializará dependiendo de varios factores, incluyendo la cultura de la empresa, su apetito por el riesgo, y su capacidad para adaptarse a los cambios y superar los desafíos.

Cada uno tiene sus propias lecciones y oportunidades: en el escenario más optimista, Nilator S.L. disfruta de una transición fluida hacia la modernización, aprendiendo el valor de una implementación eficiente y la rápida adopción de nuevas tecnologías. Por otro lado, en el más negativo, aunque enfrenta un camino más arduo, la empresa podría obtener una comprensión más profunda de sus procesos internos y desarrollar la resiliencia necesaria para prosperar en

un ambiente empresarial en constante evolución. Todo esto dependerá en qué situación esté Nilator S.L., con qué personal cuente y qué consultora vaya a realizar finalmente los cambios.

En última instancia, este análisis remarca la importancia de una planificación cuidadosa y una evaluación realista de los retos potenciales al adoptar nuevas tecnologías. Independientemente del escenario, la capacidad de adaptarse y aprender de la experiencia será una pieza clave para el éxito de la empresa con el tiempo.

5. Casos prácticos

Ahora, enfocándonos en casos que se relacionan exclusivamente con la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), es esencial contemplar la transición desde regímenes fiscales anteriores hacia métodos más refinados en la actualidad. Esta evolución es importante para entender cómo las antiguas prácticas fiscales, a menudo complejas y dispersas, han sido reemplazadas por sistemas simplificados, facilitando significativamente las operaciones comerciales, especialmente en el ámbito del comercio *online* y transfronterizo.

Los ejemplos de las empresas Arropados y YamYam, establecidas en España, pretenden ilustrar esta transición, teniendo como objetivo demostrar la efectividad del sistema *One-Stop Shop* (OSS) en la modernización de las obligaciones fiscales relacionadas con el IVA. Por lo tanto, se podrá aplicar el Régimen de la Unión (UOSS) en un caso, y el Régimen de Importación (IOSS) en el otro.

Para este análisis, es necesario contar con información sobre los valores del IVA para los años 2020 y 2022, seleccionados específicamente para esta comparación. La elección de estos ejercicios se debe a que hubo cambios significativos en la legislación del IVA a mediados de 2021, lo cual facilita la comparativa y el entendimiento de las implicaciones de estas modificaciones. A continuación, se plasman en la Tabla 12 los importes de este tributo aplicados en los diferentes países europeos que se han elegido para la comparativa. La decisión de optar por estos territorios se ha hecho de forma arbitraria, ya que no influye en el resultado del análisis.

Tabla 12. *Tasas de IVA en España, Portugal, Alemania y Bélgica para los años 2020 y 2022.*

País	IVA 2020	IVA 2022
España	21%	21%
Portugal	23%	23%
Alemania	19%	19%
Bélgica	21%	21%

Fuente: *Elaboración propia a partir de la búsqueda en la base de datos de European Comission (2024).*

5.1. Caso Arropados: aplica UOSS (Régimen de la Unión)

Empecemos con la tienda *online* de moda Arropados, con sede en España. Esta empresa consiguió ampliar su mercado dentro de la UE, atrayendo a un número considerable de clientes en Portugal y Bélgica. Este éxito fue debido en gran medida a la originalidad y atractivo de los diseños de su ropa, que han capturado el interés de los consumidores en estos países.

Antes del 1 de julio de 2021

Antes de la entrada en vigor del régimen OSS el 1 de julio de 2021, el escenario para las empresas que realizaban ventas a distancia dentro de la Unión Europea (UE) era bastante más complejo y variaba considerablemente de un país a otro, debido a los diferentes umbrales establecidos por cada Estado miembro y la ausencia de un marco unificado como el OSS. Dichos límites para los países que se van a estudiar se encuentran reflejados en la Tabla 13, que hace referencia a la Figura 2 del principio del trabajo.

Tabla 13. *Umbrales de aplicación de regímenes especiales para ventas a distancia de Portugal y Bélgica.*

País	Umbral antes de 2021 (€)
Portugal	35.000
Bélgica	35.000

Fuente: *Elaboración propia a partir de los umbrales proporcionados por European Comission (2021).*

En 2020, la gestión del IVA de las ventas hacia estos dos países presentó diferencias, condicionadas por las normativas propias de cada uno en lo que respecta a los umbrales establecidos para las ventas a distancia.

En el caso de Portugal, para mediados de este año, Arropados había alcanzado un volumen de ventas de 40.000 euros a consumidores portugueses, sobrepasando así el límite establecido por Portugal de 35.000 euros. Según la legislación del IVA de ese momento, este hecho obligaba a la compañía a comenzar a cobrar y liquidar el IVA de Portugal en todas las ventas efectuadas tras exceder dicho límite a lo largo de ese año. Además, tras superar el límite en Portugal, Arropados se vio en la necesidad de registrarse ante la hacienda portuguesa para el IVA, aplicando un 23% de este impuesto a todas las ventas posteriores al momento en que se rebasó el umbral durante el 2020.

Por otro lado, en Bélgica, las ventas de la empresa se quedaron en 20.000 euros durante el 2020, no alcanzando el límite que se presupone era igualmente de 35.000 euros. Esto permitió que Arropados continuara aplicando el IVA español a estas transacciones sin tener que registrarse para el IVA en Bélgica. En la siguiente Tabla 14 aparece reflejado el cálculo del importe total de IVA para estas ventas:

Tabla 14. *Cálculo de IVA para las ventas de Arropados con la anterior normativa.*

Concepto	Ventas (€)	IVA aplicable	País de tributación	Total IVA (€)
Ventas hasta superar el umbral (PT)	35.000	21% (España)	España	7.350
Ventas después de superar el umbral (PT)	5.000	23% (Portugal)	Portugal	1.150
Ventas totales en Bélgica	20.000	21% (España)	España	4.200
Total	60.000			12.700

Fuente: *Elaboración propia.*

Después del 1 de julio de 2021

Arropados continúa destacando en el escenario de la venta de moda en línea, extendiendo sus operaciones y sirviendo a una clientela diversa a lo largo de la UE, incluyendo mercados importantes como Portugal y Bélgica. La implementación del régimen de ventanilla única ha representado una revolución en la forma en que la empresa aborda las implicaciones fiscales de sus ventas a distancia, ofreciendo un marco mucho más simplificado y manejable.

Recordemos que, con la introducción de este régimen fiscal, se ha establecido un umbral único de 10.000 euros para todas las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y servicios prestados directamente a los consumidores finales dentro de la UE, pero solo para microempresas. Entonces, en este caso no sería aplicable, ya que cuenta con más de 10 empleados (Artículo 4 del Real Decreto 1515/2007).

Consecuentemente, al seguir el principio de tributación en el destino, la empresa se ve en la obligación de aplicar el IVA correspondiente al país de los consumidores (Portugal y Bélgica) para todas las ventas que realice sin necesidad de preocuparse de ningún umbral.

Para cumplir con estas obligaciones fiscales de manera eficiente, Arropados se ha registrado en el sistema UOSS en España, su país de origen. Este paso le permite simplificar enormemente sus trámites administrativos, ya que puede declarar y liquidar el IVA de todas sus ventas a

distancia a consumidores de la UE mediante una sola declaración trimestral. Esta facilidad de gestión elimina la necesidad de realizar registros múltiples y separados en cada país en el que tienen lugar las ventas, lo que representa un ahorro significativo de tiempo y recursos para la empresa, permitiéndole enfocarse aún más en el crecimiento de su negocio y la satisfacción de sus clientes. El cálculo del IVA de estas transacciones se ve representado en la Tabla 15.

Tabla 15. *Cálculo de IVA para las ventas de Arropados con la actual normativa.*

Concepto	Ventas (€)	IVA aplicable	País de tributación	Total IVA (€)
Ventas en Portugal	25.000	23% (Portugal)	Portugal	5.750
Ventas en Bélgica	20.000	21% (Bélgica)	Bélgica	4.200
Total	45.000			9.950

Fuente: *Elaboración propia.*

Este ejemplo ilustra las distintas maneras de abordar el tratamiento del IVA, y no pretende ser una comparación directa con datos de ventas idénticos. El objetivo es ofrecer un escenario realista. Aunque en ciertos casos la Agencia Tributaria Española podría recaudar menos IVA, este aspecto se considera secundario frente a la mayor facilidad que esto representa para el comercio electrónico, lo cual podría incentivar un incremento en las ventas al simplificar los procesos administrativos, es importante enfocarse en este beneficio principal. Además, la simplificación en la declaración del IVA reduce las probabilidades de errores, lo que conlleva a una recaudación fiscal de mayor calidad.

Así pues, la introducción del sistema OSS en julio de 2021 ha revolucionado significativamente el enfoque adoptado por las empresas, incluyendo Arropados, en lo que respecta a la gestión del IVA de las ventas transfronterizas dentro de la UE. Este cambio se evidencia al contrastar los enfoques preexistentes con los actuales bajo el régimen OSS, y al examinar las repercusiones que esta nueva legislación ha tenido en las entidades comerciales exportadoras.

Con anterioridad al OSS, los umbrales de IVA eran establecidos individualmente por cada Estado miembro de la UE, lo que obligaba a las empresas a enfrentar la necesidad de registrarse y liquidar el IVA en cada país en el que estos límites fueran excedidos. Esta situación imponía una amplia carga administrativa sobre aquellas empresas que, debido a sus voluminosas ventas en múltiples territorios, se veían obligadas a cumplir con un mosaico de regulaciones fiscales distintas. Bajo este régimen, el IVA correspondiente a la tasa del país de destino únicamente se aplicaba tras la superación del umbral, siendo el IVA del país de origen el que se aplicaba hasta ese momento.

Con la instauración del OSS, se destaca, en primer lugar, la significativa reducción de las cargas administrativas, ya que permite que las obligaciones vinculadas al IVA se centralicen a través de un único registro y declaración. Esta unificación mejora notablemente la capacidad de previsión de los costes asociados al IVA, permitiendo a las empresas una recalibración más efectiva de sus estrategias de precios. Además, el OSS facilita la incursión en nuevos mercados dentro de la UE, eliminando la necesidad de navegar por un complejo entramado de diferentes regulaciones de IVA. Por último, el proceso de cumplimiento se ve simplificado a través del OSS, lo que reduce el margen de error y minimiza el riesgo de incurrir en sanciones por incumplimientos.

5.2. Caso YamYam: aplica IOSS (Régimen de Importación)

Seguidamente, para ilustrar el impacto de las nuevas regulaciones de la UE sobre la tributación del comercio electrónico respecto a las importaciones, consideremos a YamYam, una empresa ficticia española cuyo modelo de negocio se centra en ofrecer a los clientes de la UE una colección única de juguetes y artículos de colección importados de pequeño tamaño, aprovechando la venta en línea para acceder a una audiencia más extensa. Recalcar que YamYam no cuenta con intermediario y, por lo tanto, es responsable de presentar la declaración del IVA.

Antes del 1 de julio de 2021

Bajo el régimen anterior, las importaciones de bienes de bajo valor, es decir, aquellos cuyo valor no superaba los 22 euros, estaban exentas del IVA de importación en la UE. Esto

significaba que para YamYam, los productos por debajo de este umbral podían ser enviados a los consumidores en la UE sin incurrir en IVA de importación. Aunque esta exención ofrecía una ventaja para los productos de bajo coste, también creaba una distorsión competitiva con los vendedores locales y era susceptible de abuso, ya que algunos vendedores podían infravalorar artificialmente los bienes para evitar el IVA.

Para los envíos con un valor superior a 22 euros, YamYam se enfrentaba a un proceso de importación más complejo. Cada uno de estos estaba sujeto a IVA de importación en el momento de la entrada en la UE, lo que implicaba trámites aduaneros que podían retrasar las entregas. La empresa debía calcular y pagar el IVA basado en la tasa del país de entrada, lo que requería un conocimiento detallado de las regulaciones fiscales en diversos Estados miembros. Además, si el valor de los bienes superaba ciertos umbrales establecidos por cada Estado miembro (que variaban significativamente en toda la UE), YamYam debía registrarse para el IVA y declararlo en esos países, aumentando su carga administrativa.

El proceso de despacho de aduanas para los bienes importados era otra área de complejidad. YamYam necesitaba asegurarse de que toda la documentación requerida, como facturas comerciales, declaraciones de valor y pruebas de origen, estuviera en orden para cada envío. Los retrasos en el despacho de aduanas afectaban a los tiempos de entrega y podían surgir costes añadidos, como tarifas de almacenamiento en los puntos de entrada. Esto representaba un impedimento para una empresa que buscaba ofrecer una experiencia de cliente rápida y eficiente.

Además, las diferencias en los procedimientos aduaneros y las tasas de IVA entre los Estados miembros complicaban aún más la estrategia de precios y logística de YamYam. La empresa tenía que equilibrar cuidadosamente los costes de importación y cumplimiento del IVA con la necesidad de mantener precios competitivos y atractivos para los consumidores de toda la UE.

Después del 1 de julio de 2021

A partir del 1 de julio de 2021, con la introducción del sistema IOSS en el marco de las nuevas regulaciones de la UE para el comercio electrónico, YamYam puede optar por registrarse en el régimen IOSS en España, su Estado miembro de establecimiento. Al hacerlo, a la empresa se le permite declarar y pagar el IVA de todas las ventas a consumidores en la UE a través de una

única declaración mensual de IVA, aplicando la tasa de IVA correspondiente al país del consumidor, pero sin tener que registrarse para el IVA en cada Estado miembro.

Además, para los envíos con un valor intrínseco de hasta 150 euros, YamYam se beneficia de una exención del IVA de importación, simplificando aún más el proceso. Esto significa que, aunque los productos son importados de países terceros, la empresa no tiene que pagar el IVA en el punto de entrada a la UE, sino que lo recauda del consumidor final al momento de la venta y lo declara a través del sistema IOSS.

Supongamos que YamYam vende una exclusiva figura de acción por 100 euros a un consumidor en Alemania. Bajo el régimen IOSS sin intermediario en la Comunidad, la empresa cobraría el IVA al tipo aplicable en Alemania (19%, Tabla 12) directamente al consumidor en el momento de la venta, recaudando 19 euros de IVA. YamYam declara y paga este IVA a través de su declaración mensual IOSS en España, y las autoridades fiscales españolas se encargan de distribuir el IVA recaudado a Alemania.

Este cambio simplifica enormemente las obligaciones de IVA para YamYam y mejora la experiencia de compra para sus clientes en la UE debido a que el proceso de entrega se vuelve más rápido y eficiente al eliminar los trámites aduaneros relacionados con el IVA de importación para los envíos de bajo valor.

6. Conclusiones

Los hallazgos de este trabajo abordan de forma integral los objetivos planteados inicialmente, proporcionando una visión comprensiva del nuevo régimen de tributación de las ventas a distancia y la ampliación de la ventanilla única, así como su impacto en las empresas exportadoras españolas.

El análisis detallado del régimen ha revelado una estructura y operativa complejas, pero necesarias para adaptarse a la realidad del comercio electrónico moderno. Las modalidades bajo las cuales se implementa este régimen, en particular las opciones EUOSS, UOSS e IOSS, representan avances significativos hacia la simplificación de las obligaciones fiscales para las empresas que operan a través de fronteras.

Por otra parte, a través del estudio, se han identificado las implicaciones económicas y fiscales derivadas de estas modalidades, observando que, pese a las exigencias que plantean, ofrecen

oportunidades para optimizar tanto la gestión fiscal como la operativa. Además, la cooperación entre los países de la UE, facilitada por el sistema de ventanilla única, ha demostrado ser un mecanismo clave para la aplicación efectiva de este régimen, aunque no exento de desafíos.

Un aspecto crucial que emerge del análisis económico es el significativo ahorro en los costes de gestión para las empresas, facilitado por la simplificación de los procesos a través del régimen especial de ventas a distancia. Este ahorro no solo beneficia a las empresas en términos de eficiencia operativa y reducción de cargas administrativas, sino que también tiene un impacto positivo en la Hacienda Pública (HP). Desde el punto de vista de la HP, la implementación de este régimen no implica una pérdida de recaudación; por el contrario, se podría observar una mejora. La facilidad del cumplimiento tributario a través del mecanismo de OSS incentiva una mayor transparencia y cumplimiento, lo que potencialmente conduce a una mejora en la recaudación de impuestos. Este resultado subraya la eficacia del régimen como una herramienta de facilitación para las empresas, además de como un mecanismo eficiente para la gestión fiscal por parte de la HP, alineando los intereses de ambos sectores hacia un entorno comercial más justo y eficiente.

No obstante, se ha puesto de manifiesto la necesidad de proporcionar orientación clara y accesible a las empresas, ya que las problemáticas identificadas, particularmente a través del análisis de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT), resaltan esta necesidad. La determinación del lugar de imposición y los umbrales de ventas son áreas que frecuentemente generan dudas, lo que resalta la importancia de la comunicación efectiva y los recursos informativos accesibles.

Desde una perspectiva económica, el régimen puede ser ventajoso para las empresas exportadoras españolas, especialmente cuando se consideran los beneficios de la digitalización y la adopción de tecnologías avanzadas. Sin embargo, los costes asociados y la necesidad de recursos especializados, tanto humanos como tecnológicos, pueden presentar barreras, especialmente para las PYMEs. En adición, se ha determinado que el volumen de negocio es un factor crítico que influye en la conveniencia de adoptar determinadas tecnologías, remarcando la necesidad de un análisis coste-beneficio cuidadoso por parte de las empresas.

Asimismo, las recomendaciones prácticas propuestas apuntan hacia la digitalización como una estrategia clave para minimizar los riesgos fiscales y optimizar la eficiencia. La adaptación a los sistemas digitales puede facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a la par que mejorar la competitividad en el mercado global del comercio electrónico.

Añadir que los casos prácticos examinados ofrecen perspectivas clave sobre la aplicación de los regímenes UOSS e IOSS en situaciones reales, destacando tanto los obstáculos enfrentados como las estrategias efectivas para su manejo. Estos ejemplos concretos demuestran la aplicabilidad y las ventajas de los regímenes en distintos contextos operativos y subrayan la importancia de una planificación fiscal y operativa cuidadosa.

En conclusión, el régimen especial de ventas a distancia en el IVA refleja un paso significativo hacia la armonización fiscal en la UE y la facilitación del comercio electrónico transfronterizo, aunque Matesanz (2021b) plantea si es realmente una simplificación debido a los problemas que surgen en otros tipos de negocios como el *dropshipping*. No obstante, siendo objetivos, a pesar de los desafíos y las problemáticas identificadas, las oportunidades para mejorar la eficiencia operativa y la competitividad son evidentes: la clave para las empresas exportadoras españolas radica en una comprensión profunda del régimen, una planificación estratégica informada y una adaptación proactiva a las soluciones digitales.

Referencias bibliográficas

Agencia Tributaria (2023). *Manual práctico IVA 2023*.

<<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/23manual/IVA.html>> [Consulta: 28 de diciembre de 2023]

Alonso, P. (2023). *El auge del comercio electrónico, el perfil showroomer y su influencia en el mercado actual*. Trabajo de Fin de Grado. Salamanca: Universidad de Salamanca.

<<http://hdl.handle.net/10366/153034>> [Consulta: 5 de diciembre de 2023]

Blanco, F., Ferrando, M. y Martínez, M.F (2015). *Teoría de la inversión*. España: Pirámide.

De la Osa, A. (2021). “Nuevas reglas de tributación del Régimen Especial de Ventas a Distancia, establecidas por el Real Decreto Ley 7/2021” en *Anales: Anuario del centro de la UNED de Calatayud*, (27), pp.71-88.

<<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8948018>> [Consulta: 31 de octubre de 2023]

Díaz, R. A. *et al.* (2022). “Power bi como herramienta de apoyo a la toma de decisiones” en *Universidad Y Sociedad*, Vol. 14 (S3), pp.195-207.

<<https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/2949>> [Consulta: 21 de enero de 2024]

Dirección General de Tributos (DGT). (2024). *Doctrina Tributaria - Consultas Tributarias 1997-2024*. <<https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>> [Consulta: 4 de enero de 2024]

European Commission (2021). *VAT THRESHOLDS (1 JANUARY 2021)*. <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-02/vat_in_ec_annexi.pdf> [Consulta: 22 de enero de 2024]

European Commission (2024). *Taxes in Europe Database v3*. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vatSearchForm.html> [Consulta: 22 de enero de 2024]

European Knowledge Center for Information Technology (EKCIT). (2024). *Guía ERP 2024*. <<https://www.ticportal.es/biblioteca-digital#fullscreen>> [Consulta: 17 de enero de 2024]

Longás, A. (2021). “IVA: ventas a distancia y régimen especial de la Unión (supuesto práctico)” en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (465), pp.1-33. <<https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7483>> [Consulta: 18 de octubre de 2023]

Manis, K. (2023). “Microsoft named a Leader in the 2023 Gartner® Magic Quadrant™ for Analytics and BI Platforms” en *Blog de Microsoft Power BI*. <<https://powerbi.microsoft.com/es-es/blog/microsoft-named-a-leader-in-the-2023-gartner-magic-quadrant-for-analytics-and-bi-platforms/>>

Martínez, F. J. (2020). *El IVA en el comercio electrónico. Régimen especial aplicable a los servicios electrónicos*. Trabajo Fin de Máster. Elche: Universidad Miguel Hernández, <<https://hdl.handle.net/11000/25664>> [Consulta: 2 de noviembre de 2023]

Matesanz, F. (2021a). *La fiscalidad indirecta del comercio electrónico (Vol. 1293)*. Navarra: Aranzadi. <https://books.google.com/books?hl=en&lr=lang_es&id=roFYEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=Fernando+matesanz+fiscalidad+comercio+electronico&ots=

[v2ICKT1sbd&sig=DacLvzY9lC6vcbNOzDXuUXI5LMg](https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a92avgpjm30oemoutc/complex-vat-rules-to-make-e-commerce-simpler-a-spanish-perspective)> [Consulta: 20 de octubre de 2023]

Matesanz, F. (2021b). “Complex VAT rules to make e-commerce simpler: A Spanish perspective” en *International Tax Review*.
<<https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a92avgpjm30oemoutc/complex-vat-rules-to-make-e-commerce-simpler-a-spanish-perspective>> [Consulta: 22 de octubre de 2023]

Matesanz, F. (2021c). “VAT rules for e-commerce: Really a simplification?” en *International Tax Review*.
<<https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a9tn6ujn0e09t4ljwg/vat-rules-for-e-commerce-really-a-simplification>> [Consulta: 28 de octubre de 2023]

Merckx, M. (2020). “New VAT Rules for E-Commerce: The Final Countdown Has Begun” en *EC Tax Review*, Vol. 29 (4), pp.197-205. <<https://repub.eur.nl/pub/134606>> [Consulta: 28 de noviembre de 2023]

Microsoft Corporation (2024a). *Precios de Dynamics* 365.
<<https://dynamics.microsoft.com/es-es/pricing/>> [Consulta: 18 de enero de 2024]

Microsoft Corporation (2024b). *Precios de Power BI*. <<https://powerbi.microsoft.com/es-es/pricing/>> [Consulta: 18 de enero de 2024]

Montenegro, Y. y Bautista, A. (2021). El comercio internacional en tiempos del coronavirus en *Hojas De El Bosque*, Vol. 8 (13). <<https://doi.org/10.18270/heb.v8i13.3116>> [Consulta: 10 de noviembre de 2023]

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

<<https://doi.org/10.51302/rcyt.2021.7379>> [Consulta: 19 de octubre de 2023]

Tofan, M. y Bostan, I. (2022). “Some Implications of the Development of E-Commerce on EU Tax Regulations” en *Laws*, Vol. 11 (1). <<https://doi.org/10.3390/laws11010013>>

[Consulta: 19 de octubre de 2023]

Verdún, E. y Hernández, Í. (2019). “Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráfico intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas 2019-2022” en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, (436), pp.95-124.

<<https://doi.org/10.51302/rcyt.2019.3927>> [Consulta: 19 de octubre de 2023]

Referencias legislativas

España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *BOE*, 29 de diciembre de 1992, 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. *BOE*, 28 de abril de 2021, núm. 101

España. 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. *BOE*, 16 de junio de 2021, núm. 143

España. Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. *BOE*, 21 de noviembre de 2007, núm. 279

Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión. *BOE*, 29 de diciembre de 2015, núm. 343, p. 1-557

Reglamento de Ejecución (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. *BOE*, 4 de diciembre de 2019, núm. 313, p. 14-27

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. *BOE*, 11 de diciembre de 2006, núm. 347, p. 1-118

Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios. *BOE*, 20 de febrero de 2008, núm. 44, p. 11-22

Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes. *BOE*, 29 de diciembre de 2017, núm. 348, p. 7-22

Directiva (UE) 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. *BOE*, 2 de diciembre de 1999, núm. 310, p. 1-5

ANEXOS

ANEXO I. RELACIÓN DEL TRABAJO CON LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE DE LA AGENDA 2030

**Anexo al Trabajo de Fin de Grado y Trabajo de Fin de Máster: Relación del trabajo con los
Objetivos de Desarrollo Sostenible de la agenda 2030.**

Grado de relación del trabajo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

Objetivos de Desarrollo Sostenibles	Alto	Medio	Bajo	No Procede
ODS 1. Fin de la pobreza.				X
ODS 2. Hambre cero.				X
ODS 3. Salud y bienestar.				X
ODS 4. Educación de calidad.				X
ODS 5. Igualdad de género.				X
ODS 6. Agua limpia y saneamiento.				X
ODS 7. Energía asequible y no contaminante.				X
ODS 8. Trabajo decente y crecimiento económico.	X			
ODS 9. Industria, innovación e infraestructuras.	X			
ODS 10. Reducción de las desigualdades.			X	
ODS 11. Ciudades y comunidades sostenibles.				X
ODS 12. Producción y consumo responsables.				X
ODS 13. Acción por el clima.				X
ODS 14. Vida submarina.				X
ODS 15. Vida de ecosistemas terrestres.				X
ODS 16. Paz, justicia e instituciones sólidas.				X
ODS 17. Alianzas para lograr objetivos.	X			

Descripción de la alineación del TFG/TFM con los ODS con un grado de relación más alto.

El régimen especial de ventas a distancia en el IVA tiene repercusiones significativas en las empresas exportadoras, las cuales se entrelazan estrechamente con varios Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). Al considerar las implicaciones económicas para las compañías, especialmente en el contexto del crecimiento del comercio electrónico, es posible destacar tres ODS particularmente relevantes.

Primero, el **Objetivo 8: trabajo decente y crecimiento económico**, resalta por su enfoque en promover un crecimiento económico sostenible e inclusivo. La adaptación al régimen de IVA para ventas a distancia puede ser un catalizador para las empresas exportadoras, permitiéndoles expandir su alcance de mercado sin verse obstaculizadas por complejidades fiscales transfronterizas. En consecuencia, impulsar el desarrollo económico mediante la apertura de nuevos mercados y oportunidades comerciales no solo es posible, sino que también promueve la generación de empleos de alta calidad a nivel local e internacional, lo cual se alinea con la meta 8.c del Objetivo 8. Esto se logra a través de la necesidad de contar con personal cualificado que se encargue de administrar, operar y perfeccionar las estrategias relacionadas con el comercio en línea.

En segundo lugar, el *e-commerce* se encuentra estrechamente ligado al **Objetivo 9**, el cual se enfoca en la **industria, la innovación y las infraestructuras**, debido a su papel fundamental en la economía contemporánea. Este sector requiere de innovaciones tecnológicas y logísticas constantes y las compañías que se dedican a la exportación y que se ajustan a las normativas especiales de IVA para ventas a distancia, se encuentran con la necesidad de invertir en infraestructuras digitales avanzadas y soluciones novedosas. Esta acción amplía la capacidad industrial del país y, al mismo tiempo, estimula la innovación al enfrentar y superar desafíos logísticos y fiscales. La meta 9.3 del Objetivo 9 se relaciona con las ventas a distancia en el sentido de que el acceso de las pequeñas y medianas empresas a servicios financieros, como créditos asequibles, es crucial para su capacidad de adaptarse y crecer en el contexto del comercio electrónico.

Finalmente, la trascendencia del **Objetivo 17**, enfocado en las **alianzas para lograr objetivos**, se ve subrayada por la relevancia asignada a la colaboración a nivel global y al establecimiento de marcos regulatorios internacionales armonizados. Así pues, la regulación efectiva de las transacciones digitales, cuyo alcance global trasciende las fronteras nacionales, incluida la administración del IVA en operaciones transfronterizas, se logra mediante la colaboración entre diversas naciones, reflejando el carácter internacional de este sector. Una meta del Objetivo 17

que se vincula con las ventas en línea es la 17.10, que persigue promover una cooperación normativa más sólida para un comercio y un desarrollo sostenibles. Cabe destacar que la implementación de un marco de IVA transparente y simplificado es vista como una ventaja para los exportadores, ya que disminuye los obstáculos al comercio a nivel mundial y contribuye a la creación de una economía global que es tanto más integrada como equitativa.

**ANEXO II. CONSULTAS VINCULANTES REPRESENTATIVAS OBTENIDAS A
PARTIR DEL PORTAL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

BUSCADOR

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de V0097-22

consulta

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 21/01/2022

Normativa Ley 37/1992 arts. 8-Tres, 68-Tres y 163 univicies RIVA RD 1624/1992 art.
61-terdecies

Descripción de hechos La entidad consultante se dedica a la venta de calzado en la Unión Europea a través de distintas plataformas.

Cuestión planteada 1.- Si tiene que presentar el modelo de autoliquidación 369 en el Impuesto sobre el Valor Añadido con carácter mensual para declarar las ventas de calzado.
2. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido en caso de devolución de una mercancía vendida en otro Estado miembro.

Contestación completa 1.- El artículo 8, apartado tres, número 1º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en su redacción dada por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril (BOE de 28 de abril), con efectos desde el 1 de julio de 2021, define las ventas a distancia intracomunitarias de bienes de la siguiente forma:
“Tres. A efectos de esta ley, se entenderá por:

1º. “Ventas a distancia intracomunitarias de bienes”: las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.
- b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación: a) Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2º. b) Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2º.”.

Del escrito de consulta resulta que la entidad consultante, establecida en territorio de aplicación del Impuesto, realiza entregas de bienes hacia países de la Unión Europea. En consecuencia con lo anterior, la consultante realizará ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando sus destinatarios sean las personas previstas en el artículo 14 de la Ley o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, y siempre que sean bienes distintos a los previstos en la letra b) del apartado tres.1º del citado artículo 8 de la Ley, anteriormente citado, tal y como parece deducirse del escrito de consulta.

2.- La normativa referente al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes se regula en el artículo 33.a) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006), que señala lo siguiente:

“No obstante lo dispuesto en el artículo 32:

- a) el lugar de entrega de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes se considerará el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente;”.

Este artículo ha sido objeto de transposición al ordenamiento jurídico español por el artículo 68.Tres de la Ley 37/1992, que para las ventas realizadas por un empresario o profesional establecido en territorio de aplicación del Impuesto dispone lo siguiente:

“Tres. Se entenderán también realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

(...)

b) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y se cumplan los siguientes requisitos:

a’) cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente;

b’) que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.”.

Por otro lado, el apartado cuatro del citado artículo 68 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

"Cuatro. No se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes referidas en la letra b) del apartado tres anterior, cuando no se cumpla, o desde el momento que deje de cumplirse, la condición de la letra b’).

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las referidas entregas de bienes no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes sean objeto de los impuestos especiales y sus destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley o en el precepto equivalente al mismo

que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte.".

En este sentido, el artículo 73 de la Ley recoge el umbral máximo de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que permite mantener la tributación en origen señalando a tal efecto lo siguiente:

“A los efectos previstos en el artículo 68.Tres.a) y b) de esta Ley, y en el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de esta Ley, el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.

Cuando las operaciones efectuadas durante el año en curso superen el límite indicado en el párrafo anterior, será de aplicación lo establecido en el artículo 68.Tres.a) de esta Ley y en el artículo 70.Uno.4.º.a) de esta Ley.

Los empresarios o profesionales que realicen estas operaciones podrán optar, en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente o en el que estén establecidos, tratándose de las prestaciones de servicios, por la tributación de las mismas como si el límite previsto en el párrafo primero hubiera excedido los 10.000 euros. Cuando se trate de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y sea dicho territorio desde el que presten los servicios o el de inicio de la expedición o transporte de los bienes, la opción se realizará en la forma que reglamentariamente se establezca y comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

Para la aplicación del límite a que se refiere este artículo debe considerarse que el importe de la contraprestación de las operaciones no podrá fraccionarse a estos efectos.”.

Desde 1 de julio de 2021, este umbral incluye no solo los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y radiodifusión en las condiciones fijadas en el artículo 70.uno.4º y 8º de la Ley sino también las ventas a distancia intracomunitarias de bienes del artículo 68.Tres.a) y b) de la Ley del Impuesto.

En este sentido es preciso señalar que el umbral de 10.000 euros se aplica de forma global a todas las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y servicios incluidos en el mismo. Es decir, el umbral no se aplica

individualmente país por país.

Tampoco se tendrán en cuenta las entregas interiores efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida que no constituyen ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

Esto significa que, hasta que supere los 10.000 euros, la consultante podrá seguir tributando por sus ventas a distancia intracomunitarias de bienes como si se tratarán de entregas interiores sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

No obstante lo anterior, la consultante podrá decidir no aplicar el umbral de los 10.000 euros y aplicar la regla general referente al lugar de realización de estas operaciones que localiza dichas ventas en el territorio de llegada de las mercancías, según lo previsto en el artículo 33.a) de la Directiva 2006/112/CE. Esta opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales. El ejercicio de esta opción ha sido objeto de desarrollo por el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio (BOE de 16 de junio), en vigor desde el 1 de julio de 2021, que dispone lo siguiente:

“Los empresarios o profesionales que hubiesen optado por la tributación fuera del territorio de aplicación del Impuesto de las entregas de bienes comprendidas en el artículo 68.Cuatro de la Ley del Impuesto y de las prestaciones de servicios previstas en el artículo 70.Uno.8.º de la Ley del Impuesto, conforme a lo previsto en el artículo 73 de la misma, deberán justificar ante la Administración tributaria que tanto las entregas realizadas como los servicios efectuados han sido declarados en otro Estado miembro, salvo en el supuesto de que dichas operaciones tributen por el régimen especial previsto en la sección 3.ª del capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.

Dicha justificación podrá efectuarse, en particular, mediante la presentación de los justificantes de declaración-liquidación o de ingreso del IVA devengado o adeudado en dicho Estado miembro.

Las mencionadas opciones deberán ser reiteradas por el empresario o profesional una vez transcurridos dos años naturales, quedando, en caso

contrario, automáticamente revocadas.”.

En cualquier caso, desde el momento en que la consultante supere el umbral de los 10.000 euros, la regla general referente al lugar de realización de estas operaciones anteriormente citada será de aplicación y el Impuesto sobre el Valor Añadido será debido en cada Estado miembro de llegada de las mercancías.

Para facilitar la aplicación de las nuevas reglas de tributación del comercio electrónico la Comisión Europea ha publicado una relación con los tipos impositivos aplicables a cada categoría de bien y servicio por los diferentes Estados miembros que pueden ser consultados en las siguientes direcciones:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vatSearchForm.html
https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_es.htm#shortcut-11

En los supuestos de opción por tributación en destino o superar el umbral, la consultante podrá optar por registrarse en el régimen de la Unión previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y que se analiza en el apartado 3 de esta contestación.

En otro caso, deberá darse de alta y abonar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros en los que se entiendan realizadas dichas ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

3.- El régimen de la Unión está previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y comprende los artículos 163 unvicies a 163 quatervicies.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 369 bis a 369 duodecimos de la Directiva 2006/112/CE.

Este régimen permite a los empresarios que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes declarar y pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros a través de un sistema de ventanilla única (OSS, en su acrónimo inglés).

Este sistema de ventanilla única requiere la elección de un Estado miembro de identificación en donde presentar las declaraciones.

No obstante, para los empresarios o profesionales, como la consultante, que tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 163 unvicies.Tres.a) de la Ley 37/1992, señala que el

Reino de España será su Estado miembro de identificación.

En tal caso, el artículo 163 duodécimo de la citada Ley del Impuesto, señala en su apartado Uno que la consultante deberá:

“a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de esta Ley.

b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria previsto en la letra a) anterior y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.

Cuando los bienes se expidan o transporten desde Estados miembros distintos de España, la declaración-liquidación deberá incluir también el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, para las siguientes entregas a las que resulte aplicable este régimen, por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes:

a’) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las realizadas con arreglo al artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

b') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las entregas de bienes cuando la expedición o transporte de dichos bienes comience y acabe en el mismo Estado miembro efectuadas por un empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra a'), la declaración liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra b'), la declaración liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, cuando se disponga del mismo. La declaración-liquidación incluirá la información a que se hace referencia en esta letra c), desglosada por Estado miembro de consumo.

Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir en sus declaraciones-liquidaciones el importe total de dichas prestaciones de servicios, por cada Estado miembro en que tenga un establecimiento permanente, junto con el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido, o el número de identificación fiscal de dicho establecimiento permanente, y desglosado por Estado miembro de consumo.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo

máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente.

d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

La opción por la aplicación del régimen de la Unión se desarrolla en el artículo 61 terdecies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, en vigor desde el 1 de julio de 2021, que establece lo siguiente:

“1. La opción por alguno de los regímenes especiales a los que se refiere este capítulo se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales y surtirá efecto:

a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración, en el caso del régimen exterior de la Unión y del

régimen de la Unión; o

b) desde el día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del Impuesto para el régimen de importación.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de inicio se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, en el régimen exterior de la Unión o el régimen de la Unión, cuando un empresario o profesional inicie las operaciones incluidas en estos regímenes especiales con carácter previo a la fecha de efectos a la que se refiere la letra a) anterior, el régimen especial correspondiente surtirá efecto a partir de la fecha de la primera entrega o prestación de servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las mismas.

Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria del Estado miembro de identificación de denegar el registro a los regímenes especiales a que se refiere este capítulo cuando el empresario o profesional no cumpla las condiciones para acogerse a los regímenes en cuestión.”.

Por último, en cuanto a las obligaciones formales que acarrea dicho régimen especial, el artículo 61 sexiesdecies del Reglamento del Impuesto señala, para el régimen de la Unión, lo siguiente:

“1. Los empresarios y profesionales acogidos al régimen exterior de la Unión y al régimen de la Unión han de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. A tal efecto, dicho registro deberá contener la siguiente información:

- a) el Estado miembro de consumo en el que hayan realizado las operaciones;
- b) el tipo de prestación de servicios realizada o la descripción y la cantidad de los bienes entregados;

- c) la fecha de realización de la operación;
- d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;
- e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;
- f) el tipo del Impuesto aplicado;
- g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;
- h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;
- i) cualquier anticipo recibido antes de la realización de la operación;
- j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;
- k) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual, tratándose de prestaciones de servicios, y, en el caso de bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los mismos;
- l) cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del impuesto aplicado.”.

Este régimen especial ha sido objeto de desarrollo por las siguientes Órdenes ministeriales:

- la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, que regula el modelo 369 de autoliquidación para los regímenes especiales en donde la consultante tendrá que declarar la totalidad de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que realice, y
- la Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, que regula el formulario 035 de declaración censal que tendrá que presentar la consultante en caso de acogerse a dicho régimen especial y en donde deberá declarar el inicio, modificación o cese en la aplicación del régimen especial.

Por último, en relación al régimen de deducción de las cuotas soportadas relacionadas con las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, señalar lo siguiente:

Si la consultante se acoge al régimen de la Unión, el artículo 163 terdices de la Ley 37/1992 dispone que no podrá deducir en la declaración-

liquidación que presente en el régimen especial (modelo 369, anteriormente citado) cantidad alguna por las cuotas soportadas relacionadas con el régimen especial.

No obstante lo anterior y para poder recuperar el importe de las cuotas soportadas relacionadas con el régimen especial se prevé lo siguiente:

- La consultante podrá solicitar la devolución de las eventuales cuotas soportadas en otros Estados miembros de consumo relacionadas con dichas operaciones mediante el procedimiento de devolución en los términos previstos en la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008.

En particular, en el caso de empresarios o profesionales, como la consultante, que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley 37/1992.

- Las cuotas soportadas en territorio de aplicación del Impuesto, cuando el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, se deducirán conforme al régimen general del Impuesto.

4.- De acuerdo con lo anterior y en respuesta a las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, este Centro directivo concluye que:

- La aplicación del régimen de la Unión es optativa para la consultante. Esto significa que en los supuestos de opción por tributación en destino o superar el umbral, la consultante podrá optar por registrarse en el régimen de la Unión.

En otro caso, deberá darse de alta y abonar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros en los que se entiendan realizadas dichas ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

- La opción por el régimen de la Unión requiere el alta censal a través del formulario 035.

- Las autoliquidaciones para el régimen de la Unión tendrán carácter trimestral y se presentarán en el mes natural siguiente al fin del plazo al que se refiera la autoliquidación.

- La rectificación de una autoliquidación deberá realizarse en una nueva

autoliquidación posterior en la que se incluirán también las cifras inicialmente consignadas. Tal modificación deberá realizarse en un plazo máximo de 3 años a partir de la fecha que debía presentarse la autoliquidación inicial. En tal caso, el Estado de identificación se encargará de distribuir los nuevos pagos entre los Estados miembros de consumo. Por el contrario, si el saldo es negativo en un Estado miembro como consecuencia de la devolución o anulación de algún pedido, el Estado miembro de consumo deberá proceder a la devolución del exceso del Impuesto ingresado a la consultante. En este sentido es preciso aclarar que, si bien la parte de la autoliquidación del Impuesto referida a la entrega de bienes o prestaciones de servicios realizadas a las que se refiere el periodo de la misma no pueden ser negativas, si puede serlo la parte referente a rectificaciones de autoliquidaciones anteriores.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de V1705-22

consulta

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 15/07/2022

Normativa Ley 37/1992 arts. 70-dos, 119

Descripción
de hechos

La consultante es una sociedad establecida en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que pertenece a un grupo asiático dedicado a la fabricación y comercialización de aparatos electrónicos.

La sociedad consultante fue constituida en 2018 e inicialmente su actividad se limitaba a la prestación de servicios de soporte y apoyo administrativo a una sociedad establecida en Hong Kong, mientras que los productos eran importados y comercializados por distribuidores independientes. Actualmente la sociedad consultante ha ampliado sus funciones que abarcan entre otras:

- Servicios de asesoramiento de ventas: estudios de viabilidad de mercado y asesoramiento sobre la cartera de productos a vender en el mercado español, asesoramiento en la previsión de ventas, elaboración de presupuestos, investigación.
- Servicios postventa: incluyendo la investigación de los servicios postventa en España, asistencia en la planificación de la estrategia y formación de personal para la atención de productos defectuosos.
- Otros servicios relativos a estrategias de marketing que son

subcontratados a terceras empresas.

Por otro lado, la sociedad establecida en Hong Kong a la que presta servicios la consultante ha comenzado a realizar en 2022 entregas intracomunitarias de bienes, que adquiere en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y que envía a otro Estado Miembro, por lo que ha solicitado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (NIFIVA), si bien, sigue sin estar establecida en el territorio de aplicación de dicho impuesto.

Cuestión planteada Si los servicios que presta la sociedad consultante a la sociedad no establecida se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. En caso afirmativo, si la sociedad no establecida puede recuperar las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas por la consultante.

Contestación completa 1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada

Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por su parte el artículo 11 de la misma Ley señala que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que de acuerdo con la Ley no tenga la consideración de entrega de bienes.

En relación con la naturaleza de los servicios objeto de consulta, debe señalarse que es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob

Verzekeringen, asunto C-41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C-155/12).

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Con base en lo anterior, parece que en el supuesto considerado se dan las circunstancias necesarias para determinar que los servicios prestados por la consultante constituyen para la sociedad no establecida, destinataria de los mismos, un fin en sí mismo y, por consiguiente, no deberán tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido de forma independiente. Así, en caso de que exista una prestación de servicios que tenga carácter accesorio respecto de otra prestación de servicios que tenga carácter principal, realizadas ambas (operación accesorio y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación de servicios que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa, siendo esta prestación principal el servicio de asesoramiento, incluido en el artículo 69.Dos.d) de la Ley 37/1992.

3.- En lo que se refiere al lugar de realización de las prestaciones de servicios, y en particular de los servicios prestados por la consultante a la sociedad establecida en territorio tercero, habrá que estar a lo dispuesto en las reglas referente al lugar de realización de las prestaciones de servicios que se encuentran recogidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992. La regla general establecida en el artículo 69 de la Ley del Impuesto señala que:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que 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.

(...).”.

La aplicación de esta regla requiere determinar el lugar de establecimiento de los destinatarios de los servicios, es decir, su sede de actividad, establecimiento permanente, residencia o domicilio. Para delimitar estos conceptos, habrá que estar a lo dispuesto en los artículos 10 a 13 del Reglamento de ejecución nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo del 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. Las reglas generales del artículo 69 sólo se aplicarán en defecto de regla especial, en este sentido, en el caso de los servicios consultados, no resulta de aplicación ninguna de las reglas especiales del artículo 70 de la Ley del Impuesto, por lo que de conformidad con el artículo 69.Uno.1º, los servicios consultados prestados a un empresario o profesional, que actúa como tal, establecido en territorio tercero, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, los servicios de asesoramiento objeto de consulta no

estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, bajo la premisa de que su destinatario no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del Impuesto por no situarse en el mismo la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente, residencia o domicilio, según manifiesta la consultante en su escrito de consulta.

4.- No obstante lo anterior, el artículo 70, apartado dos, de la Ley 37/1992 establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas de localización de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto y dispone lo siguiente:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.”.

A estos efectos, entre los servicios referidos en apartado dos, letra d) del artículo 69 de la Ley del Impuesto se señalan:

“d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.”.

Este Centro directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), manifestado en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70. Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión o televisión o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este último requisito deberá valorarse de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate.

Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que, de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por otra parte, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593-19, SK Telecom, ha señalado respecto a la aplicación de dicha cláusula lo siguiente:

“43 Habida cuenta del tenor del artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva y de su ubicación en la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición», de la sección 3 del capítulo 3 del título V de la misma Directiva, procede considerar que la facultad que ofrece esta disposición no solo se inscribe en el contexto de la prevención de distorsiones de la competencia, sino que también pretende evitar los casos de doble imposición y de no imposición.

44 De ello se deduce que los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión, lo que, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, era el caso de los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal.

45 En segundo lugar, como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, debe precisarse que, a efectos de la aplicación de esta disposición, los eventuales casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia han de apreciarse en función del tratamiento fiscal dispensado a los servicios en cuestión en los Estados miembros, sin que proceda tener en cuenta el régimen fiscal al que están sometidos dichos servicios en el país tercero de que se trate.”.

De acuerdo con dicha sentencia la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

Por otra parte, la Comisión Europea se ha pronunciado sobre la

interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado. Estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo y considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en sus sentencias de 16 de diciembre de 2019, número 1782/2019 (Rec. 6477/2018), y de 17 de diciembre de 2019, número 1817/2019 (Rec. 6274/2018), en las que se analiza la sujeción al Impuesto de determinados servicios prestados a favor de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad por aplicación de la regla de uso y disfrute contenida en el artículo 70.Dos de la Ley, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, concluye que la regla de uso y explotación efectivos prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En todo caso, debe hacerse referencia a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-2017), en la que se analiza el lugar de realización de una prestación de servicios publicitarios por parte de una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a entidades no establecidas en la Comunidad, en la que el TEAC mantiene los fundamentos y criterios recogidos en contestaciones vinculantes de este Centro directivo, como la de 28 de febrero de 2013, número V0629-13, de tal forma que la interpretación del artículo 70.Dos de la Ley debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, de conformidad con lo señalado en la referida sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl en la que estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario

establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea puso de manifiesto lo siguiente:

“38 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada lo siguiente:

- En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad, el lugar de la prestación se fija, en principio, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en el domicilio del destinatario. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trata en el interior del Estado miembro.

- Si se recurre a la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata; esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata.”.

Con base en lo anterior, el TEAC concluye lo siguiente en su resolución:

“El TJUE, por tanto, establece claramente que en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena.

(...).”.

En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no.

A estos efectos, debe señalarse que dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será la propia interesada quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Respecto de los medios de prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

En relación con los medios y valoración de pruebas hay que citar, también, el artículo 105.1 del mismo texto legal, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como

principio general el sistema de prueba legal o tasada.

5.- Por otra parte, según la información aportada en el escrito de consulta, la sociedad no establecida a la que presta servicios la consultante ha comenzado a realizar en 2022 entregas intracomunitarias de bienes, que adquiere en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y que envía a otro Estado Miembro, por lo que soporta cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido por las compras de estos bienes en territorio de aplicación de dicho impuesto, así como por los servicios prestados por la consultante que resulten sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el punto anterior de la presente contestación.

En este sentido, el apartado uno del artículo 8, de la misma Ley establece que “se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

(...).”.

Por lo que se refiere al lugar de realización de las entregas de bienes, el artículo 68 de la Ley establece que:

“El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. 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.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

1.º A) Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte con destino al adquirente, distintas de las señaladas en los apartados tres y cuatro siguientes, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

(...).”.

En lo concerniente a la determinación del sujeto pasivo de la operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido hay que estar a lo previsto en el artículo 84 de la Ley 37/1992, conforme a la cual :

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios

o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:
(...)

c) Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1.º y 2.º, o 25 de esta Ley, así como de entregas de bienes referidas en este último artículo que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

(...).”.

Por su parte, el 25 de la Ley establece que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido: “Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones: Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor.

(...).”.

En consecuencia, la sociedad no establecida a la que presta servicios la consultante tendrá la consideración de sujeto pasivo de las entregas intracomunitarias realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, conforme a la regla del artículo 84, apartado uno, número 1º, no pudiendo aplicarse el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el número 2º del citado artículo.

Por su parte, el ejercicio del derecho a la deducción y a la devolución del Impuesto soportado deberá realizarse de conformidad con las previsiones de los artículos 92 a 119 bis de la Ley 37/1992.

En este sentido, el artículo 99.Uno de la Ley 37/1992 establece en relación

con el ejercicio del derecho a la deducción lo siguiente:

“Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.”.

Por su parte, tal y como señala el apartado tres de ese mismo artículo 99 de la Ley del Impuesto “el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.”.

Según se indica en el escrito de consulta, la sociedad no establecida ha comenzado a realizar las operaciones de entregas intracomunitarias de bienes en 2022, y plantea la posibilidad de recuperar las cuotas soportadas en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido por el procedimiento del artículo 119 bis de la Ley 37/1992 que dispone:

“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de esta Ley sin más especialidades que las que se indican a continuación y con arreglo al procedimiento que se establezca reglamentariamente:

1.º Los solicitantes deberán nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio de aplicación del impuesto que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con aquellos en los casos de devolución improcedente. La Hacienda Pública podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

2.º Dichos solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla. El reconocimiento de la existencia de la reciprocidad de trato a que se refiere el párrafo anterior se efectuará por resolución de la persona titular de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

3.º Por excepción a lo previsto en el número anterior, cualquier empresario y profesional no establecido a que se refiere este artículo, podrá obtener la devolución de las cuotas del impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

- El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.
- Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del impuesto.

Dos. La tramitación del procedimiento de devolución se regirá por lo dispuesto en este artículo, sus disposiciones de desarrollo y en la normativa comunitaria dictada al efecto, con aplicación exclusiva de los trámites que están expresamente regulados en dicha normativa.”.

Por su parte, el artículo 119, apartado dos, exige los siguientes requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución por este procedimiento especial.

En particular:

“Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o

Melilla.

2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

(...).”.

En consecuencia, la sociedad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a la que presta servicios la consultante, no podrá recurrir al procedimiento del artículo 119 bis por no cumplir el requisito señalado en el número 2º, a) anterior, pues se trata de un empresario que realiza operaciones en el territorio de aplicación del Impuesto, por las que resulta ser sujeto pasivo del mismo, y tendrá que recurrir a las reglas generales del Impuesto, contenidas en los artículos 115 y 116 de la Ley 37/1992.

En estas circunstancias la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto se ajustará a lo dispuesto en el artículo 115, que dispone:

“Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Dos. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de esta Ley.

(...).”.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio que, si la sociedad establecida en Hong Kong deja de realizar entregas intracomunitarias de bienes en

territorio de aplicación del Impuesto y, que son precisamente las operaciones que excluyen del procedimiento de devolución del artículo 119 bis, deberá acudir al procedimiento regulado en el citado artículo 119 bis de la Ley, siempre que se cumplan el resto de condiciones prescritas por dicho artículo para acudir a este procedimiento de devolución.

A estos efectos no existe actualmente reconocimiento de trato recíproco para la devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales españoles en la República Popular China, por lo que la consultante no podrá obtener la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo en los supuestos previstos en el número 3º del apartado uno del artículo 119 bis de la Ley 37/1992, antes reproducido.

6.- Por otra parte, tal y como se señala en la contestación vinculante de 19 de junio de 2019, número V1470-19, es importante precisar que el análisis de la concurrencia de los requisitos exigidos por el artículo 119 o en el 119 bis de la Ley debe producirse durante un espacio temporal definido, en concreto, el periodo al que se refiere la solicitud de devolución a no establecidos.

A este respecto, debe señalarse que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 31.3 y en el artículo

31bis.1.b del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), en las redacciones dadas por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, que entraron en vigor el día 1 de julio de 2021:

“la solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas en un periodo no superior al año natural ni inferior a tres meses.

No obstante, la solicitud podrá comprender las cuotas soportadas en un periodo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya lo que resta del año natural.”.

En efecto, tal y como se señala en la referida contestación vinculante de 19 de junio de 2019, “debe señalarse que la conjugación del procedimiento general de devolución previsto en el artículo 115 de la Ley 37/1992 con, en su caso, el procedimiento de devolución a no establecidos regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992 ha sido objeto de interpretación por el Tribunal Económico Administrativo Central en reiteradas ocasiones como

con ocasión de las resoluciones de 24 de diciembre del 2010 (R.G. 7895/2008) y la de 25 de octubre del 2011 (R.G. 4668/2009) que viene a confirmar el criterio de la anterior.

Se indica en la resolución del 25 de octubre del 2011 (fundamento de derecho segundo) que el procedimiento de devolución contemplado en el artículo 119 de la Ley 37/1992 debe ser diferenciado del procedimiento general de devolución regulado en el artículo 115 del mismo texto legal pues se trata “de dos supuestos diferenciados de devolución en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de los que se pueden extraer a grandes rasgos las siguientes características:

1. El artículo 115 de la Ley es el supuesto general de devolución, previsto para los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99, por exceder continuamente de las cuotas devengadas. El modelo de solicitud de la devolución de oficio a que se refiere este artículo, en el período de liquidación que nos ocupa, es el modelo 300, que se presenta trimestralmente, y se acompaña de una declaración resumen anual, modelo 390, que se presenta conjuntamente con la última autoliquidación trimestral, en la que se solicita la devolución que en su caso corresponda.
2. El artículo 119 por su parte, es un supuesto especial de devolución previsto, a grandes rasgos, para sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto o bien, cuando teniendo en dicho territorio un establecimiento permanente, no efectúen desde el mismo, entregas de bienes ni prestaciones de servicios. La solicitud de devolución para este supuesto especial se efectúa en el modelo 361.
3. Ambos supuestos de devolución son incompatibles y excluyentes, en relación con un mismo período.”.

Añade el Tribunal Económico Administrativo Central que “el período de solicitud de devolución es único, no siendo posible diferenciar dentro del mismo las cuotas soportadas correspondientes a bienes o servicios adquiridos en diferentes fechas dentro del mismo período.”.

3.- De todo lo anterior cabe señalar que durante un mismo año natural pueden coincidir períodos trimestrales de devolución en los que se cumplan

los requisitos necesarios para solicitar la devolución a través del procedimiento previsto en el 119 de la Ley 37/1992 con períodos en los que no se cumplan dichos requisitos, por ejemplo, por haber efectuado operaciones distintas de las contempladas en dicho precepto que habilitan para dicha devolución.

De esta forma, si la consultante deseara obtener la devolución de las cuotas del impuesto satisfechas con ocasión de las operaciones de importación efectuadas durante un trimestre natural y durante dicho período hubiera realizado únicamente operaciones que no excluyan del régimen de devolución del artículo 119 de la Ley 37/1992 concurriendo el resto de requisitos necesarios para su aplicación, sólo podrá solicitar la devolución de las cuotas en cuestión a través del modelo 360 siendo, por tanto, para ese mismo período, incompatible con la presentación del modelo 303 y el procedimiento previsto en el artículo 115 de la Ley 37/1992.

Si en un trimestre posterior, la consultante efectuase operaciones que le excluyen de la aplicación del régimen de devolución del artículo 119 de la Ley 37/1992, la consultante sólo podrá obtener la devolución de las cuotas satisfechas o soportadas a través del procedimiento previsto en el artículo 115 de la Ley 37/1992 y consignándolas en el modelo 303 correspondiente. Por otra parte, contestando a una de las cuestiones planteadas por la consultante, la utilización de uno u otro procedimiento para la obtención de la devolución de las cuotas correspondientes a un período determinado no excluye la posibilidad de que un empresario o profesional no establecido a los efectos del artículo 119 de la ley 37/1992 pueda utilizar cualquiera de dichos procedimientos en períodos posteriores.

Por último, si en un ejercicio la consultante sólo efectuase aquellas operaciones que no le excluyen de la aplicación del procedimiento del artículo 119 de la Ley 37/1992, como por ejemplo operaciones en las que el destinatario es el sujeto pasivo por inversión, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, la consultante únicamente podrá acudir al procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del impuesto para obtener la devolución de las cuotas soportadas en cada trimestre o durante el ejercicio en cuestión.

Lo anterior será de aplicación, sin perjuicio del necesario cumplimiento de

los demás requisitos previstos en la Ley y Reglamento del impuesto para la obtención de la devolución de las cuotas del impuesto a través del procedimiento que resulte procedente según las circunstancias.”.

Estas conclusiones son también aplicables en el supuesto de la eventual devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en las condiciones señaladas en el artículo 119 bis de la Ley 37/1992, en relación con su compatibilidad con el procedimiento establecido en el artículo 115 del mismo texto legal.

7.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de V0509-22

consulta

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 14/03/2022

Normativa Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8.Tres, 68.Cuatro, 73, 163 unvicies, 163 quinvicies

Descripción de hechos La consultante es una entidad mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que realiza ventas por catálogo, realizando ventas a distancia de bienes importados con valor intrínseco inferior a 150 euros, así como de otros bienes adquiridos a proveedores establecidos en la Comunidad. Para ello cuenta con establecimientos permanentes en distintos Estados miembro desde los que envía los respectivos bienes a sus consumidores finales que residen tanto en el territorio de aplicación del Impuesto como en otros Estados miembros.

Cuestión planteada Posibilidad de acogerse a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido de comercio electrónico, en particular, al Régimen de la Unión y al Régimen de importación.

Contestación

completa 1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan

a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las

entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- El artículo 8, apartado tres, de la Ley 37/1992, en su redacción dada por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril (BOE de 28 de abril), con efectos desde el 1 de julio de 2021, define las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las ventas a distancia de bienes importados de la siguiente forma: “Tres. A efectos de esta ley, se entenderá por:

1º. “Ventas a distancia intracomunitarias de bienes”: las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación: a) Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2º de esta Ley. b) Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2º de esta Ley.

2.º “Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros”: las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente situado en un Estado miembro, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitaria de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga

la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación: a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2.º de esta Ley. b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de esta Ley.”.

Del escrito de consulta resulta que la entidad consultante, establecida en territorio de aplicación del Impuesto, realiza entregas de bienes desde sus establecimientos permanentes radicados en diversos Estados miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto y otros Estados miembro. En consecuencia con lo anterior, la consultante realizará ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando sus destinatarios sean las personas previstas en el artículo 14 de la Ley o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, y siempre que sean bienes distintos a los previstos en la letra b) del apartado tres.1º del citado artículo 8 de la Ley, anteriormente citado, tal y como parece deducirse del escrito de consulta.

Asimismo, según manifiesta la entidad consultante, la misma también realiza ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en los términos previstos en el artículo 8.Tres.2º de la Ley del Impuesto.

3.- La normativa referente al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes se regula en el artículo 33.a) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006), que señala lo siguiente:

“No obstante lo dispuesto en el artículo 32:

a) el lugar de entrega de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes se considerará el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente;”.

Este artículo ha sido objeto de transposición al ordenamiento jurídico español por el artículo 68.Tres de la Ley 37/1992, que para las ventas realizadas por un empresario o profesional establecido en territorio de aplicación del Impuesto dispone lo siguiente:

“Tres. Se entenderán también realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

(...)

b) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y se cumplan los siguientes requisitos:

a’) cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente;

b’) que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.”.

Por otro lado, el apartado cuatro del citado artículo 68 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

"Cuatro. No se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes referidas en la letra b) del apartado tres anterior, cuando no se cumpla, o desde el momento que deje de cumplirse, la condición de la letra b’).

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las referidas entregas de bienes no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes sean objeto de los impuestos especiales y sus destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte.”.

En este sentido, el artículo 73 de la Ley recoge el umbral máximo de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que permite mantener la tributación

en origen señalando a tal efecto lo siguiente:

“A los efectos previstos en el artículo 68.Tres.a) y b) de esta Ley, y en el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de esta Ley, el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.

Cuando las operaciones efectuadas durante el año en curso superen el límite indicado en el párrafo anterior, será de aplicación lo establecido en el artículo 68.Tres.a) de esta Ley y en el artículo 70.Uno.4.º.a) de esta Ley.

Los empresarios o profesionales que realicen estas operaciones podrán optar, en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente o en el que estén establecidos, tratándose de las prestaciones de servicios, por la tributación de las mismas como si el límite previsto en el párrafo primero hubiera excedido los 10.000 euros. Cuando se trate de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y sea dicho territorio desde el que presten los servicios o el de inicio de la expedición o transporte de los bienes, la opción se realizará en la forma que reglamentariamente se establezca y comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

Para la aplicación del límite a que se refiere este artículo debe considerarse que el importe de la contraprestación de las operaciones no podrá fraccionarse a estos efectos.”.

Desde 1 de julio de 2021, este umbral incluye no solo los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y radiodifusión en las condiciones fijadas en el artículo 70.uno.4º y 8º de la Ley 37/1992 sino también las ventas a distancia intracomunitarias de bienes del artículo 68.Tres.a) y b) de la Ley del Impuesto.

En este sentido es preciso señalar que el umbral de 10.000 euros se aplica de forma global a todas las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y servicios incluidos en el mismo. Es decir, el umbral no se aplica individualmente país por país.

Tampoco se tendrán en cuenta las entregas interiores efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en la medida que no constituyen ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

Esto significa que, hasta que supere los 10.000 euros, la consultante podrá seguir tributando por sus ventas a distancia intracomunitarias de bienes como si se tratarán de entregas interiores sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

No obstante lo anterior, la consultante podrá decidir no aplicar el umbral de los 10.000 euros y aplicar la regla general referente al lugar de realización de estas operaciones que localiza dichas ventas en el territorio de llegada de las mercancías, según lo previsto en el artículo 33.a) de la Directiva 2006/112/CE. Esta opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales. El ejercicio de esta opción ha sido objeto de desarrollo por el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio (BOE de 16 de junio), en vigor desde el 1 de julio de 2021, que dispone lo siguiente:

“Los empresarios o profesionales que hubiesen optado por la tributación fuera del territorio de aplicación del Impuesto de las entregas de bienes comprendidas en el artículo 68.Cuatro de la Ley del Impuesto y de las prestaciones de servicios previstas en el artículo 70.Uno.8.º de la Ley del Impuesto, conforme a lo previsto en el artículo 73 de la misma, deberán justificar ante la Administración tributaria que tanto las entregas realizadas como los servicios efectuados han sido declarados en otro Estado miembro, salvo en el supuesto de que dichas operaciones tributen por el régimen especial previsto en la sección 3.ª del capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.

Dicha justificación podrá efectuarse, en particular, mediante la presentación de los justificantes de declaración-liquidación o de ingreso del IVA devengado o adeudado en dicho Estado miembro.

Las mencionadas opciones deberán ser reiteradas por el empresario o profesional una vez transcurridos dos años naturales, quedando, en caso contrario, automáticamente revocadas.”.

En cualquier caso, desde el momento en que la consultante supere el umbral de los 10.000 euros, la regla general referente al lugar de realización de estas operaciones anteriormente citada será de aplicación y el Impuesto sobre el

Valor Añadido será debido en cada Estado miembro de llegada de las mercancías.

Para facilitar la aplicación de las nuevas reglas de tributación del comercio electrónico la Comisión Europea ha publicado una relación con los tipos impositivos aplicables a cada categoría de bien y servicio por los diferentes Estados miembros que pueden ser consultados en las siguientes direcciones:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vatSearchForm.html

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_es.htm#shortcut-11

En los supuestos de opción por tributación en destino o superar el umbral, la consultante podrá optar por registrarse en el régimen de la Unión previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y que se analiza en el apartado 4 de esta contestación.

En otro caso, deberá darse de alta y abonar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros en los que se entiendan realizadas dichas ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

No obstante lo anterior, debe señalarse que, en la medida en que la entidad consultante manifiesta que las entregas objeto de consulta van a realizarse desde sus establecimientos permanentes establecidos en distintos Estados miembros, deberá estarse a lo dispuesto a estos efectos en la normativa de dichos estados. En particular, cuando se trate de ventas realizadas desde un establecimiento permanente a un consumidor final del propio Estado y que, por tanto, no constituyen ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

4.- Por otra parte, el Régimen de la Unión está previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y comprende los artículos 163 unvicies a 163 quatervicies.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 369 bis a 369 duodecies de la Directiva 2006/112/CE.

Este régimen permite a los empresarios que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes declarar y pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros a través de un sistema de ventanilla única (OSS, en su acrónimo inglés).

De acuerdo con lo previsto en el artículo 163 unvicies. Uno, este régimen especial es de aplicación a:

“Uno. Podrán acogerse al régimen especial previsto en esta sección los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, que presten servicios que se consideren prestados en este último, a destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tales, así como los que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes o entregas interiores de bienes en las condiciones previstas en el artículo 8 bis.b) de esta Ley.

El régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios efectuadas por los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen que, de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros, deban entenderse efectuadas en la Comunidad, siempre que se presten en un Estado miembro distinto a aquel en el que el empresario o profesional acogido a este régimen especial tenga establecida la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente, así como a todas las entregas de bienes a las que resulte de aplicación este régimen especial que sean efectuadas por los empresarios o profesionales que se acojan al mismo.”.

Este sistema de ventanilla única requiere la elección de un Estado miembro de identificación en donde presentar las declaraciones.

No obstante, para los empresarios o profesionales, como la consultante, que tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 163 unvicies.Tres.a) de la Ley 37/1992, señala que el Reino de España será su Estado miembro de identificación.

En tal caso, el artículo 163 duovicies de la citada Ley del Impuesto, señala en su apartado Uno que la consultante deberá:

“a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de esta Ley.

b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen

especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria previsto en la letra a) anterior y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.

Cuando los bienes se expidan o transporten desde Estados miembros distintos de España, la declaración-liquidación deberá incluir también el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, para las siguientes entregas a las que resulte aplicable este régimen, por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes:

a') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las realizadas con arreglo al artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

b') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las entregas de bienes cuando la expedición o transporte de dichos bienes comience y acabe en el mismo Estado miembro efectuadas por un empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra a'), la declaración liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra b'), la

declaración liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, cuando se disponga del mismo. La declaración-liquidación incluirá la información a que se hace referencia en esta letra c), desglosada por Estado miembro de consumo.

Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir en sus declaraciones-liquidaciones el importe total de dichas prestaciones de servicios, por cada Estado miembro en que tenga un establecimiento permanente, junto con el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido, o el número de identificación fiscal de dicho establecimiento permanente, y desglosado por Estado miembro de consumo.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente.

d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen

especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

La opción por la aplicación del régimen de la Unión se desarrolla en el artículo 61 terdecies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, en vigor desde el 1 de julio de 2021, que establece lo siguiente:

“1. La opción por alguno de los regímenes especiales a los que se refiere este capítulo se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales y surtirá efecto:

- a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o
- b) desde el día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del Impuesto para el régimen de importación.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de inicio se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, en el régimen exterior de la Unión o el régimen de la Unión, cuando un empresario o profesional inicie las operaciones

incluidas en estos regímenes especiales con carácter previo a la fecha de efectos a la que se refiere la letra a) anterior, el régimen especial correspondiente surtirá efecto a partir de la fecha de la primera entrega o prestación de servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las mismas.

Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria del Estado miembro de identificación de denegar el registro a los regímenes especiales a que se refiere este capítulo cuando el empresario o profesional no cumpla las condiciones para acogerse a los regímenes en cuestión.”.

Por último, en cuanto a las obligaciones formales que acarrea dicho régimen especial, el artículo 61 sexiesdecies del Reglamento del Impuesto señala, para el régimen de la Unión, lo siguiente:

“1. Los empresarios y profesionales acogidos al régimen exterior de la Unión y al régimen de la

Unión han de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. A tal efecto, dicho registro deberá contener la siguiente información:

- a) el Estado miembro de consumo en el que hayan realizado las operaciones;
- b) el tipo de prestación de servicios realizada o la descripción y la cantidad de los bienes entregados;
- c) la fecha de realización de la operación;
- d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;
- e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;
- f) el tipo del Impuesto aplicado;
- g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;
- h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;
- i) cualquier anticipo recibido antes de la realización de la operación;

- j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;
- k) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual, tratándose de prestaciones de servicios, y, en el caso de bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los mismos;
- l) cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del impuesto aplicado.”.

Este régimen especial ha sido objeto de desarrollo por las siguientes Órdenes ministeriales:

- la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, que regula el modelo 369 de autoliquidación para los regímenes especiales en donde la consultante tendrá que declarar la totalidad de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que realice, y
- la Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, que regula el formulario 035 de declaración censal que tendrá que presentar la consultante en caso de acogerse a dicho régimen especial y en donde deberá declarar el inicio, modificación o cese en la aplicación del régimen especial.

Por último, en relación al régimen de deducción de las cuotas soportadas relacionadas con las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, señalar lo siguiente:

Si la consultante se acoge al régimen de la Unión, el artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992 dispone que no podrá deducir en la declaración-liquidación que presente en el régimen especial (modelo 369, anteriormente citado) cantidad alguna por las cuotas soportadas relacionadas con el régimen especial.

No obstante lo anterior y para poder recuperar el importe de las cuotas soportadas relacionadas con el régimen especial se prevé lo siguiente:

- La consultante podrá solicitar la devolución de las eventuales cuotas soportadas en otros Estados miembros de consumo relacionadas con dichas operaciones mediante el procedimiento de devolución en los términos previstos en la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008.

En particular, en el caso de empresarios o profesionales, como la consultante, que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley 37/1992.

- Las cuotas soportadas en territorio de aplicación del Impuesto, cuando el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, se deducirán conforme al régimen general del Impuesto.

5.- De acuerdo con lo anterior, y en respuesta a las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, esta Dirección general concluye que:

- La aplicación del régimen de la Unión es optativa para la entidad consultante.

Esto significa que la entidad consultante cuando supere el umbral de 10.000 euros referido en el artículo 73 de la Ley 37/1992, u opte por la tributación en destino, podrá optar por registrarse en el régimen de la Unión (OSS).

En otro caso, y una vez superado el umbral de 10.000 euros, deberá darse de alta y abonar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros en los que se entiendan realizadas dichas ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

- La opción por el régimen de la Unión (OSS) requiere el alta censal a través del formulario 035.

- Las autoliquidaciones para el régimen de la Unión (OSS) tendrán carácter trimestral y se presentarán en el mes natural siguiente al fin del plazo al que se refiera la autoliquidación.

6.- Por otra parte, el Régimen de importación está previsto en la Sección 4ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y comprende los artículos 163 quince a 163 octavies.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 369 terdecies a 369 quince de la Directiva 2006/112/CE.

Este régimen permite a los empresarios o profesionales, establecidos o no en la Comunidad, que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de

150 euros, con excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales, declarar y pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros a través de un sistema de ventanilla única de importación (IOSS, en su acrónimo inglés).

Este sistema de ventanilla única requiere la elección de un Estado miembro de identificación en donde presentar las declaraciones-liquidaciones.

No obstante, para los empresarios o profesionales, como la consultante, que tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 163 quincies.Tres.a) de la Ley 37/1992, señala que el Reino de España será su Estado miembro de identificación.

En tal caso, el artículo 163 septvicies de la citada Ley del Impuesto, señala en su apartado Uno que el consultante deberá:

“a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de esta Ley.

b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

La información que debe facilitar el empresario o profesional acogido al presente régimen especial, que no actúe por medio de intermediario, al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postales y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal.

(...)

El empresario o profesional acogido al presente régimen especial, o su eventual intermediario, comunicarán toda posible modificación de la citada información.

A efectos de este régimen, la Administración tributaria identificará al empresario o profesional que se acoja al presente régimen especial mediante un número de identificación a efectos del régimen.

En caso de actuar mediante intermediario, se le asignará a este además un número de identificación a efectos del régimen en relación con cada empresario o profesional que lo haya designado como tal.

Estos números de identificación serán de uso exclusivo a efectos de este régimen especial y deberán aportarse para la aplicación de la exención prevista en el artículo 66.4.º de esta Ley.

La Administración tributaria notificará por vía electrónica al empresario o profesional acogido al presente régimen especial o, en su caso, al intermediario, los números de identificación que se le hayan asignado.

c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada mes natural, independientemente de que se hayan realizado o no operaciones a las que se aplique este régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal que le haya sido asignado por la Administración tributaria a efectos del presente régimen especial y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y con el contenido que se determine reglamentariamente.

d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación,

haciendo referencia a la declaración-liquidación específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración-liquidación.

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración-liquidación mencionada en la letra c) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

Este régimen especial ha sido objeto de desarrollo por las siguientes Órdenes ministeriales:

- la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, que regula el modelo 369 de autoliquidación para los regímenes especiales en donde el consultante tendrá que declarar la totalidad de ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros que realice, y
- la Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, que regula el formulario 035 de declaración censal que tendrá que presentar el consultante en caso de acogerse a dicho régimen especial y en donde deberá declarar el inicio, modificación o cese en la aplicación del régimen especial.

7.- Si el consultante no se acoge al régimen especial de importación anteriormente citado y las importaciones que se realizan son también inferiores a 150 euros podría ser de aplicación el procedimiento previsto en

el artículo 167 bis de la Ley del Impuesto o, en su caso, el procedimiento especial de equivalente previsto en la legislación del Estado miembro de importación.

En este sentido el apartado Uno de dicho artículo 167 bis de la Ley establece lo siguiente:

“Uno. Cuando los empresarios o profesionales que realicen las operaciones a que se refiere el Título IX, Capítulo XI, Sección 4.^a de esta Ley, no opten por la aplicación del régimen especial previsto en esa sección, la persona que presente los bienes en la Aduana por cuenta del importador en el territorio de aplicación del impuesto podrá optar por una modalidad especial para la declaración y el pago del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la importación de los bienes en que concurren los siguientes requisitos:

- a) que el valor intrínseco del envío no supere los 150 euros;
- b) que se trate de bienes que no sean objeto de impuestos especiales;
- y
- c) que el destino final de la expedición o transporte de los bienes sea el territorio de aplicación del impuesto.”.

La aplicación de esta modalidad especial de declaración supondrá lo siguiente:

- a) El destinatario de los bienes importados estará obligado al pago del impuesto sobre el valor añadido.
- b) La persona que presente los bienes para su despacho ante la Aduana recaudará el impuesto sobre el valor añadido que recaiga sobre su importación del destinatario de los bienes importados y efectuará el pago del impuesto sobre el valor añadido recaudado.

A estos efectos, no será necesaria autorización expresa por parte del destinatario de los bienes importados para la utilización de la citada modalidad especial de declaración y pago.

De acuerdo con lo anterior, la no opción por el régimen especial de importación por la entidad consultante supondrá que la persona encargada de presentar los bienes en la Aduana, normalmente un operador postal,

estará obligada a recaudar el Impuesto y efectuar el pago del mismo.

8.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.