

www.uoc.edu/idp

ARTÍCULO

Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico

Ana María Delgado García

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Directora de los Estudios de Derecho y Ciencia Política

Directora del máster universitario de Fiscalidad

Universitat Oberta de Catalunya

Rafael Oliver Cuello

Abogado. Asesor fiscal

Profesor consultor de Fiscalidad

UOC

Fecha de recepción: abril de 2015

Fecha de aceptación: mayo de 2015

Fecha de publicación: junio de 2015

Resumen

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido, introduce nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica. A partir del 1 de enero de 2015, de acuerdo con las reglas de localización introducidas en la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, cuando estos servicios se presten a un consumidor final, pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador.

Estas nuevas reglas de localización en el IVA vienen acompañadas de dos nuevos regímenes especiales del IVA, que son opcionales y que permiten a los sujetos pasivos liquidar el impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web «ventanilla única» en el estado miembro de la UE en que estén identificados, lo cual les evita tener que registrarse en cada estado miembro donde realicen las operaciones.

Asimismo, debe tenerse en cuenta la normativa comunitaria que desarrolla la Directiva del IVA en este aspecto y que resulta directamente aplicable en cada uno de los Estados miembros: el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre de 2013, y el Reglamento de Ejecución (UE) 967/2012, del Consejo, de 9 de octubre de 2012.

Palabras clave

fiscalidad, IVA, comercio electrónico, localización, servicios

Tema

fiscalidad

*New EU e-commerce VAT regulations***Abstract**

Law 28/2014 of 27 November amending Law 37/1992 of 28 December on value added tax introduces new rules for the location of telecommunication services, radio and television broadcasting and electronically supplied services. As of 1 January 2015, according to the localisation rules added to Council Directive 2006/112/EC by Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008, when these services are rendered to an end consumer, they should be taxed on the place where the recipient is established, has his or her domicile or habitual residence, regardless of where the supplier has established his business.

These new VAT location rules are accompanied by two new special VAT schemes, which are optional and allow taxpayers to pay the tax owed for the provision of such services through a single point of electronic contact for VAT declaration in the EU member state in which they are identified, which exonerates them from having to register in each member state in which they conduct operations.

Furthermore, EU regulations that develop the VAT Directive in this respect and are directly applicable in each Member State should be taken into account: Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013 and Council Regulation (EU) No 967/2012 of 9 October 2012.

Keywords

taxation, VAT, e-commerce, localisation, services

Topic

taxation

1. Introducción

La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica ha experimentado una importante modificación por medio de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Mediante esta norma se introducen cambios relevantes en relación con las reglas de localización de dichos servicios u operaciones comerciales electrónicas en las que la transmisión del producto se realiza por vía telemática (suministros en línea).

Como señala el preámbulo de la citada Ley 28/2014, de 27 de noviembre, la norma responde a la necesidad de adaptar

el texto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA a la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del mencionado impuesto, en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que introdujo, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tal, es decir a los particulares o consumidores finales. Tales nuevas normas de localización resultan aplicables desde el 1 de enero de 2015.

Por lo tanto, según justifica el propio preámbulo de la Ley 28/2014, el cambio más importante introducido afecta a las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica cuando el destinatario sea un particular o consumidor final. En este supuesto, dichos servicios pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios. Es decir, tras la reforma legal introducida, todos los servicios prestados por vía electrónica tributan en el estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional como si es un particular, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Unión Europea como si está establecido fuera de esta.

Antes de esta reforma legal, las prestaciones de servicios electrónicos a consumidores finales por parte de empresarios de la UE se gravaban en el país del proveedor, mientras que si el prestador era un empresario establecido fuera de la UE, el servicio se localizaba donde estuviera establecido el destinatario. Como se ha comentado, con la nueva regulación, vigente a partir del 1 de enero de 2015, cuando estos servicios electrónicos se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal (particulares o consumidores finales), pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio se encuentre establecido, con independencia del lugar donde radique o esté establecido el prestador de los servicios, es decir, tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la UE como si está establecido fuera de esta.

Además de estas nuevas reglas de localización y con el objeto de simplificar y facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de los deberes formales relativos a este impuesto como consecuencia de la introducción de dichas normas de localización, la Ley 28/2014 introduce cambios en el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica.

En este sentido, se modifica el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a particulares por parte de proveedores no establecidos en la UE, régimen que se amplía a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o de televisión, pasando a denominarse régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad (régimen exterior a la Unión). Este régimen

es de carácter opcional y, como se ha dicho, representa una medida de simplificación, al permitir a los obligados tributarios liquidar el IVA por la prestación de tales servicios a través de un portal web o ventanilla única en el estado miembro en que estén identificados, lo cual les evita tener que registrarse en cada estado miembro donde realicen las operaciones (estado miembro de consumo). Para poder acogerse a este régimen especial, el empresario o profesional no ha de tener ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de registro a efectos del IVA en ningún Estado miembro de la UE.

Por otra parte, se incorpora un nuevo régimen especial denominado régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el estado miembro de consumo (régimen de la Unión), que resultará aplicable, cuando se opte por él, a los empresarios o profesionales que presten los servicios indicados a particulares en estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. En los estados miembros en que el empresario se encuentre establecido, las prestaciones de los servicios electrónicos que preste a particulares se sujetarán al régimen general del IVA.

Hay que tener en cuenta, a este respecto, que en el régimen de la Unión, el estado miembro de identificación ha de ser necesariamente el estado miembro en el que el empresario o profesional haya establecido la sede de su actividad económica o, en caso de que no tenga la sede de su actividad económica en la UE, el estado miembro en el que cuente con un establecimiento permanente; cuando tenga un establecimiento permanente en más de un estado miembro, podrá optar como estado miembro de identificación por cualquiera de los estados en los que tenga un establecimiento permanente. Mientras que en el régimen exterior a la Unión, el empresario o profesional podrá elegir libremente su estado miembro de identificación. En este régimen, además, el estado miembro de identificación también puede ser el estado miembro de consumo.

Se trata de dos regímenes opcionales, en los que, si se ejerce la opción, determina que el régimen especial se aplicará a todos los servicios que se presten en todos los estados miembros en que proceda. Cuando un empresario o profesional opte por alguno de los regímenes especiales, según

el que resulte procedente, quedará obligado a presentar trimestralmente por vía electrónica las autoliquidaciones del IVA, a través de la ventanilla única del estado miembro de identificación, junto con el ingreso correspondiente, no pudiendo deducir en dicha autoliquidación las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios a los que se les aplique el régimen especial.

2. Localización de los servicios prestados por vía electrónica

El art. 69 de la LIVA establece las reglas generales para la localización de las prestaciones de servicios, mientras que el art. 70 de la LIVA determina una serie de reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios. Precisamente, con las nuevas normas introducidas por la Ley 28/2014, a partir del 1 de enero de 2015, se agrupa la regulación de todos los servicios de telecomunicación, radiodifusión o televisión y electrónicos prestados a particulares en el art. 70 de la LIVA, con independencia del lugar en el que esté establecido el prestador, dado que siempre se van a localizar en la sede del destinatario.

Antes de entrar en el detalle de los diversos supuestos de localización de los servicios prestados por vía electrónica, es conveniente detenerse en este concepto, para una mejor comprensión del ámbito de aplicación de estas reglas de localización. Como establece el art. 69.3.4º de la LIVA, se consideran servicios prestados por vía electrónica aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes: a) el suministro y alojamiento de sitios informáticos; b) el mantenimiento a distancia de programas y de equipos; c) el suministro de programas y su actualización; d) el suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos; e) el suministro de música, películas,

juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio; f) el suministro de enseñanza a distancia.

Además, la ley clarifica que no es lo mismo contratar por vía electrónica que prestar el servicio por la red. A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica (art. 69.3.4º LIVA).

En cuanto a los concretos criterios de localización, veamos, en primer lugar, qué sucede cuando el destinatario de los servicios es un empresario o profesional. Como ya se ha dicho, en el art. 69 de la LIVA se determinan las reglas generales del lugar de realización de las prestaciones de servicios. Establece el art. 69.1.º de la LIVA que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) 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 él 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.

Es decir, si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en el TAI, tanto si el prestador es residente en dicho territorio como si no lo es, la operación se localiza en el TAI. Si el prestador reside en el TAI, repercutirá el tipo impositivo español. Y si el prestador no reside en el TAI, no debe repercutir el impuesto, sino que es el destinatario el que debe hacerlo (art. 84.1.2º LIVA).¹ Por otro lado, si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en otro Estado miembro de la UE y el prestador reside en el TAI, la operación se localiza en la sede de residencia del destinatario. También en este caso el prestador no debe repercutir el impuesto, sino que es el destinatario el que

1. Sería el caso, por ejemplo, de una empresa norteamericana que venda, por medio de su web, una base de datos informática a una empresa española. Se trata de una prestación de servicios que, según el art. 69.1.º LIVA, se localiza en España. La empresa norteamericana no repercute el IVA. El sujeto pasivo es la empresa española (art. 84.1.2º LIVA). Por lo tanto, se aplica el tipo impositivo español y se ingresa en la Hacienda pública española.

debe hacerlo.¹ Igualmente, si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido fuera de la UE y el prestador reside en el TAI, la operación se localiza también en la sede de residencia del destinatario, por lo que el prestador no debe repercutir el IVA.³

Veamos ahora qué sucede cuando el destinatario de los servicios es un particular. Si el destinatario de los servicios prestados por vía electrónica es un consumidor final, como ya se ha comentado, se aplican las reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios contenidas en el art. 70 de la LIVA. Concretamente, dispone el art. 70.1.4º de la LIVA que se entenderán prestados en el TAI los servicios prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal (particular o consumidor final), siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI.

Por lo tanto, si el destinatario es un particular residente en otro estado miembro de la UE y el prestador reside en el TAI, la operación se localiza en la sede de residencia del destinatario y el prestador debe repercutirle el IVA del estado de consumo. A estos efectos, existe un régimen especial opcional (régimen de la Unión).⁴ Asimismo, si el destinatario es un particular residente en el TAI y el prestador está establecido en otro estado miembro de la UE, la operación se localiza en la sede de residencia del destinatario y el prestador debe repercutirle el IVA español, empleando, si lo desea, el régimen especial opcional existente (régimen de la Unión).⁵

Por otra parte, si el destinatario es un particular residente en el TAI y el prestador está establecido fuera de la UE, la operación también se localiza en la sede de residencia del destinatario y el prestador debe repercutirle el IVA español. En este caso, si lo desea, el prestador puede utilizar el régimen especial opcional existente (régimen exterior de la Unión).⁶ Y, finalmente, si el destinatario es un particular que reside fuera de la UE, la operación se localiza también en la sede de residencia del destinatario, por lo que el prestador no debe repercutir el IVA.⁷

Por último, conviene tener en cuenta que el 1 de enero de 2015 entran en vigor también las modificaciones al Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, operadas por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013, de 7 de octubre, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios. Esta norma es obligatoria en todos sus elementos y directamente aplicable en cada estado miembro, sin necesidad, por lo tanto, de que sea objeto de transposición por el legislador interno.

La mayor parte de estas modificaciones hacen referencia a los servicios prestados por vía electrónica. Concretamente, en el art. 7 del Reglamento 282/2011 se suprimen varias letras y se incluyen otras, para ajustar los servicios que comprende este concepto. Así, según este precepto, las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica abarcarán los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

2. Por ejemplo, una empresa española vende a través de su web un programa antivirus a una empresa francesa. En este caso, estamos ante una prestación de servicios que, según el art. 69.1.º LIVA, se localiza en Francia. Por lo tanto, la empresa española no debe repercutir el IVA, sino que el sujeto pasivo, que es la empresa francesa, será la que tenga que aplicar el tipo impositivo francés e ingresar el impuesto en la Hacienda pública francesa.
3. Si, por ejemplo, una empresa española vende un programa informático a una empresa canadiense, la operación no se localiza, a efectos del IVA, en el TAI, sino en la sede del destinatario, por lo que la empresa española no debe repercutir el impuesto en la factura.
4. Un particular italiano, por ejemplo, se descarga unos videojuegos de la web de una empresa española. En este supuesto, la prestación de servicios se localiza en Italia y la empresa española debe aplicar el impuesto italiano, para lo cual puede acogerse, si lo desea, al régimen especial correspondiente (régimen de la Unión).
5. Por ejemplo, un particular español se descarga una actualización de un programa informático desde la web de una empresa alemana. La prestación de servicios, según el art. 70.1.4º LIVA, se localiza en el TAI y la empresa alemana debe repercutir el impuesto español. A estos efectos, existe un régimen especial opcional (régimen de la Unión).
6. Si, por ejemplo, un particular español se descarga una película desde la web de una empresa norteamericana, la prestación de servicios se localiza en el TAI. La empresa norteamericana debe repercutir el IVA español, para lo cual puede utilizar, si lo desea, el régimen especial oportuno (régimen exterior de la Unión).
7. Sería el caso, por ejemplo, de una empresa española que vende un programa informático en línea a través de su web a un particular residente en Argentina. La prestación de servicios se localiza en la sede del destinatario y, por lo tanto, la empresa española no debe repercutir el IVA en la factura.

En particular, el citado precepto incluye los casos siguientes: a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones; b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web; c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente; d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador; e) los paquetes de servicios de internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.); f) los servicios enumerados en el anexo I del Reglamento 282/2011 (que recoge una larga lista de prestaciones de servicios por vía electrónica, especificando supuestos derivados de los anteriores).

También resultan interesantes las presunciones en relación con la ubicación del cliente que se establecen en el art. 24 bis del Reglamento 282/2011. Cuando un prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica, preste dichos servicios en ubicaciones tales como una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico wifi, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel, en las que ese prestador requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio. Si la ubicación está situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la Unión, el país de ubicación será el país de partida del transporte de pasajeros.

Además, en el art. 24 ter del Reglamento 282/2011 se establecen reglas específicas para presumir como lugar de establecimiento del destinatario que no tenga la condición de empresario o profesional, es decir, un particular o consumidor final. Por ejemplo, en el caso de la prestación de

servicios efectuada por vía electrónica a un particular a través de su línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar de instalación de la línea fija terrestre; y si se efectúa a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios.

No obstante, según el art. 24 quinquies Reglamento 282/2011, podrán refutarse las presunciones anteriores por el prestador del servicio fundándose en tres elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en otro lugar. Asimismo, las autoridades tributarias podrán refutar presunciones formuladas en virtud de los artículos citados anteriormente, cuando haya indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador.

Asimismo, se regulan los elementos de prueba para la determinación de la ubicación del cliente y para la refutación de las presunciones en el art. 24 septies del Reglamento 282/2011. En este sentido, serán en particular elementos de prueba los siguientes: a) la dirección de facturación del cliente; b) la dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización; c) los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco; d) el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente; e) la ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio; f) otra información relevante desde el punto de vista comercial.

Por último, en relación con la localización de las prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles, se establece en el art. 31 quater del Reglamento 282/2011 que, a efectos de determinar el lugar de prestación de los servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones.

3. La regulación de los nuevos regímenes especiales

Los dos regímenes especiales se regulan en el capítulo XI de la LIVA, dedicado a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica (arts. 163 septiesdecies a 163 quaterdecies LIVA), quedando derogado, con efectos de 1 de enero de 2015, el anterior capítulo VIII de la LIVA, dedicado al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (arts. 163 bis a 163 quater LIVA).

Para la aplicación de estos nuevos regímenes especiales, se utiliza una mini ventanilla única (*mini one-stop shop* o MOSS), a la que se puede acceder desde la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Hay que destacar, asimismo, que los empresarios o profesionales que apliquen estos regímenes especiales, además de la regulación contenida en la LIVA, deberán tener presente el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, donde se contienen también diversas reglas que afectan a estos regímenes, y que son de aplicación directa y obligatoria (con las modificaciones introducidas por el Reglamento de Ejecución (UE) 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012). Además, no hay que olvidar que se añade el capítulo IX en el título VIII del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA) y que desarrolla reglamentariamente estos regímenes especiales (arts. 61 duodecies a 61 quinquiesdecies RIVA).

3.1 Disposiciones comunes a ambos regímenes especiales

En el art. 163 septiesdecies de la LIVA se recogen una serie de disposiciones comunes a ambos regímenes especiales, para delimitar algunos conceptos básicos, como los de servicios de telecomunicaciones, servicios electrónicos o servicios prestados por vía electrónica y servicios de radiodifusión o televisión. También se contiene la noción de estado miembro de consumo (estado miembro en el que se

considera que tiene lugar la prestación de los servicios) y la de declaraciones-liquidaciones periódicas (declaración-liquidación en la que consta la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto correspondiente en cada estado miembro de consumo).

Por otra parte, además de una remisión a la norma reglamentaria para el desarrollo y aplicación de todo lo dispuesto en el capítulo, se regulan como causas de exclusión las que aparecían en el anterior régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica,⁸ recordando que la decisión de exclusión será competencia exclusiva del estado miembro de identificación y que el empresario o profesional podrá darse de baja voluntaria de estos regímenes. Por su parte, el art. 61 duodecies del RIVA regula la opción y renuncia a los regímenes especiales y sus efectos; y el art. 61 terdecies del RIVA desarrolla la regulación de la exclusión de los regímenes especiales y sus efectos.

3.2 Régimen exterior a la Unión

De acuerdo con lo previsto en el art. 163 octiesdecies de la LIVA, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal (particulares o consumidores finales), y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse a este régimen especial (régimen exterior a la Unión). A estos efectos, se entenderá por estado miembro de identificación el estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad para declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad.

En cuanto a las obligaciones formales, señala el art. 163 noniesdecies de la LIVA que, en caso de que España sea el estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, este quedará obligado a:

a) Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha

8. Serán causas de exclusión de estos regímenes especiales cualesquiera de las siguientes circunstancias: a) la presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales; b) la existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido; c) el incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales; d) el incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales.

declaración se presentará por vía electrónica. A efectos de este régimen, la administración tributaria identificará al empresario o profesional no establecido en la Comunidad mediante un número individual. La administración tributaria notificará por vía electrónica al empresario o profesional no establecido en la Comunidad el número de identificación que le haya asignado.

b) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración.

c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, 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.

d) 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 es correcta. Este registro estará a disposición tanto del estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad a ponerlo a disposición de las administraciones tributarias de los referidos estados, previa solicitud de estas, por vía electrónica. El empresario o profesional no establecido deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

e) Expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.

Finalmente, en relación con el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, dispone el art. 163 vicies de la LIVA que los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación cantidad alguna de las

cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a que se refiere este régimen.

Ahora bien, dichos empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere este régimen especial que deban entenderse realizadas en el estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del estado miembro de consumo.

En caso de que España sea el estado miembro de consumo, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el TAI, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el art. 119 bis de la LIVA.⁹

3.3 Régimen de la Unión

Tal como indica el art. 163 vicies de la LIVA, podrán acogerse al régimen especial de la Unión los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no establecidos en el estado miembro de consumo que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal (particulares o consumidores finales) y que estén establecidas en un estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.

En este régimen de la Unión, hay que entender por estado miembro de identificación aquel en el que el empresario o profesional tenga establecida la sede de su actividad económica. Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, se atenderá al único estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente o, en caso de tener establecimientos permanentes en varios estados miembros, al estado por el que opte el empresario o profesional de

9. A estos efectos, no se exigirá que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el TAI. Asimismo, los empresarios o profesionales que se acojan a este procedimiento de devolución no estarán obligados a nombrar representante ante la administración tributaria.

entre los estados miembros en que disponga de un establecimiento permanente. En este último caso, la opción por un estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo, si bien la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

Aclara, a continuación, el citado art. 163 unvículos de la LIVA que, a efectos del régimen de la Unión, se considerará a España el estado miembro de identificación en los siguientes supuestos: a) en todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el TAI y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad pero tengan exclusivamente en el TAI uno o varios establecimientos permanentes; o b) cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el TAI y en algún otro estado miembro hayan elegido a España como estado miembro de identificación.

En cuanto a las obligaciones formales en este régimen de la Unión, el art. 163 duovículos de la LIVA dispone que, en caso de que España sea el estado miembro de identificación, el empresario o profesional que preste servicios electrónicos acogidos al régimen especial en otro estado miembro, quedará obligado a unos deberes formales similares a los establecidos en el régimen exterior a la Unión, es decir, estará obligado a: a) declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial; b) presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos; c) ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde; y d) mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.

Por lo tanto, el empresario o profesional que considere a España como estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los estados miembros de consumo.

Finalmente, establece el art. 163 tercivículos de la LIVA, en cuanto al derecho a la deducción de las cuotas soportadas, que los empresarios o profesionales que se acojan a este

régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación cantidad alguna por las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a que se refiere este régimen.

Sin embargo, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el estado miembro de consumo operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho estado miembro, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el estado miembro de consumo y que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a que se refiere este régimen especial a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes del IVA que deban presentar en dicho estado miembro.

Sin perjuicio de lo anterior, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere este régimen que deban entenderse realizadas en el estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del estado miembro de consumo. En particular, en el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en el TAI solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el art. 117 bis de la LIVA.

En caso de que España sea el estado miembro de identificación, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el TAI y se destinen a la prestación de servicios electrónicos, podrán deducirse a través de las correspondientes declaraciones-liquidaciones conforme el régimen general del IVA, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial de la Unión.

Por su parte, en caso de que España sea el estado miembro de consumo los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el TAI, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios

electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el art. 119 de la LIVA.

Por último, el art. 163 quaterdecies de la LIVA recuerda que el régimen especial de la Unión no resultará aplicable a los servicios electrónicos prestados en el TAI por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en este. A dichas prestaciones de servicios les resultará aplicable el régimen general del IVA.

3.4 Obligaciones de información y otras obligaciones formales

En el art. 61 quaterdecies del RIVA se regulan las obligaciones de información de los sujetos pasivos acogidos a estos regímenes especiales. Se establece que estos tienen el deber de presentar una declaración de modificación al estado miembro de identificación ante cualquier cambio en la información proporcionada a este, que deberá presentarse a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en que se haya producido el cambio correspondiente. Para el caso de ser España el estado miembro de identificación, esta declaración, como se ha comentado anteriormente, se regula en los arts. 163 noniesdecies y 163 duovicies de la LIVA, en función de uno u otro régimen especial.

A este respecto, hay que tener en cuenta que, por medio de la Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, se aprueba el modelo 034 de declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el IVA y se regulan distintos aspectos relacionados con este.

En este sentido, el art. 2 del Reglamento (UE) 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, establece que, con la finalidad de facilitar la aplicación de estos regímenes especiales y posibilitar que los servicios prestados a partir

del 1 de enero de 2015 queden cubiertos por ellos, debe permitirse que los empresarios o profesionales no establecidos puedan presentar desde el 1 de octubre de 2014 sus datos de registro, de acuerdo con los nuevos arts. 360 o 369 quater de la Directiva 2006/112/CE, al estado miembro que hayan designado como estado miembro de identificación. Por ello, se aprueba este modelo que permite el registro de los empresarios o profesionales que se acogen a los regímenes especiales, previstos en el capítulo 6, secciones 2 y 3, del título XII de la Directiva 2006/112/CE, cuando designen a España como estado miembro de identificación.

Este modelo debe presentarse por vía electrónica a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por los empresarios o profesionales que deseen acogerse a cualquiera de los regímenes especiales. En concreto, deberán presentar el modelo 034 para declarar el inicio, cualquier modificación, o cese de las operaciones comprendidas en los regímenes especiales: a) los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, y opten por España como estado miembro de identificación; o b) los empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero no en el estado miembro de consumo, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, y deban optar u opten por España como estado miembro de identificación.

Finalmente, el art. 61 quinquiesdecies RIVA se refiere a otras obligaciones formales en estos regímenes especiales. Así, se establece el deber 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 IVA. El precepto reglamentario detalla la información que deberá contenerse en este registro.¹⁰

También se establece en este precepto reglamentario el deber de conservar la información anterior de tal manera que permita su disposición por vía electrónica, de forma

10. Concretamente, dicho registro deberá contener la siguiente información: a) el Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio; b) el tipo de servicio prestado; c) la fecha de la prestación del servicio; 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 prestación del servicio; j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido; k) el nombre del cliente, siempre que se disponga del mismo; l) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.

inmediata y por cada uno de los servicios prestados, estando disponible tanto para el estado de consumo como para el estado de identificación. Y, finalmente, se establece que la expedición de la factura, en los casos en que resulte procedente, se determinará y se ajustará conforme con las normas del estado miembro de consumo.

4. Conclusiones

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introduce nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica. A partir del 1 de enero de 2015, de acuerdo con las reglas de localización introducidas en la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, cuando estos servicios se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal (particular o consumidor final), pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador.

Antes de esta reforma legal, las prestaciones de servicios electrónicos a consumidores finales por parte de empresarios de la UE se gravaban en el país del proveedor, mientras que si el prestador era un empresario establecido fuera de la UE, el servicio se localizaba donde estuviera establecido el destinatario. A partir del 1 de enero de 2015, por lo tanto, todos los servicios electrónicos tributan en el estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional como si es un consumidor final, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la UE como si está establecido fuera de esta.

Se trata de nuevas reglas de localización del lugar de realización de las prestaciones de servicio que van en la línea de reforzar la tributación en destino, es decir, situar el gravamen allí donde se produce el consumo. Es previsible, a nuestro juicio, que este cambio en las reglas de localización que se introduce en los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, se amplíe en un futuro a otros servicios, de forma que cada vez sean más frecuentes los supuestos de tributación en destino en el IVA.

Asimismo, las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica vienen acompañadas de dos nuevos regímenes especiales opcionales que permiten a los sujetos pasivos liquidar el IVA por la prestación de dichos servicios a través de un portal web o ventanilla única en el estado miembro en que estén identificados, lo cual les evita tener que registrarse en cada estado miembro donde realicen las operaciones (estado miembro de consumo).

Estos nuevos regímenes especiales del IVA son, por un lado, el régimen exterior a la Unión, aplicable a empresarios o profesionales que no tengan ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de estar identificados a efectos del IVA en ningún estado miembro de la UE. Constituye una ampliación del derogado régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, en el que el estado miembro de identificación será el elegido por el empresario. Por otro lado, el régimen de la Unión resulta aplicable a los empresarios o profesionales europeos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o televisión y electrónicos a los consumidores finales en estados miembros en los que no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. En este régimen especial, el estado miembro de identificación será aquel donde el prestador tenga la sede de actividad económica o un establecimiento permanente.

Se trata, en definitiva, de unos regímenes especiales que, aun siendo opcionales, en realidad serán de aplicación generalizada, en la práctica, pues puede resultar muy gravoso para los operadores económicos no acogerse a dichos regímenes y registrarse en cada uno de los estados miembros de consumo. La utilización de las tecnologías de la información y la comunicación en el cumplimiento de los deberes formales tributarios constituye, por lo tanto, en este caso, una necesidad para permitir la viabilidad práctica de las nuevas reglas de localización. En otras palabras, sería prácticamente imposible introducir los cambios normativos en el lugar de realización de las prestaciones de servicios electrónicos sin emplear la ventanilla única y las facilidades asociadas a esta, puesto que supondría para los obligados tributarios un desproporcionado aumento de la presión fiscal indirecta, es decir, de los deberes formales tributarios, que ya es, a nuestro juicio, en la actualidad, excesivamente alta.

Bibliografía

- CALVO VÉRGEZ, J. (2010). «La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico». *Crónica Tributaria*. Núm. 135.
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2013). «El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica. Regulación vigente y modificaciones previstas en la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero». *Quincena Fiscal*. Núm. 7.
- DE BUNES IBARRA, J. M.; SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. (2003). «La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica». *Impuestos*. Tomo II.
- DELGADO GARCÍA, A. M. (2011). «El IVA en el comercio electrónico». *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 92.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2011). «Electronic commerce and indirect taxation in Spain». *European Taxation*. Núm. 4.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2006). *Imposición indirecta del comercio electrónico*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, M. (2009). «El lugar de realización de las prestaciones de servicios. Transposición de la Directiva 2008/8/CE a la Ley del impuesto sobre el valor añadido». *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*. Núm. 25.
- OLIVER CUELLO, R. (1999). *Tributación del comercio electrónico*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- OLIVER CUELLO, R. (2012). *Internet y tributos*. Barcelona: Bosch.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2003). «La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 267.
- SÁNCHEZ SERENA, E. (2014). «La fiscalidad indirecta del comercio electrónico on-line». *Revista de Internet, Derecho y Política*. Núm. 18.

Cita recomendada

DELGADO GARCÍA, Ana María; OLIVER CUELLO, Rafael (2015). «Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Núm. 20, págs. 108-120. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].
 <<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n20-delgado-oliver/n20-delgado-oliver-pdf-es>>
 <<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i20.2586>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre los autores

Ana María Delgado García

adelgadoga@uoc.edu

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Directora de los Estudios de Derecho y Ciencia Política
Directora del máster universitario de Fiscalidad
Universitat Oberta de Catalunya

<http://www.uoc.edu/webs/adelgadoga/ES/curriculum/>

Estudios de Derecho y Ciencia Política (UOC)
Av. Carl Fiedrich Gauss, 5
08860 Castelldefels

Rafael Oliver Cuello
roliver@uoc.edu
<http://www.rolivercuello.com/>
Abogado. Asesor fiscal
Profesor consultor de Fiscalidad
UOC

Av. Carl Fiedrich Gauss, 5
08860 Castelldefels
www.uoc.edu