

La armonización tributaria del comercio intracomunitario

Trade tax reform in the European Union

CARLOS BILBAO CONTRERAS

Universidad de Burgos
Hospital del Rey s/n, 09001, Burgos.

cbilbao@ubu.es

ORCID / 0000-0002-4314-7999.



Este artículo está sujeto a una [licencia “Creative Commons Reconocimiento-No Comercial” \(CC-BY-NC\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

DOI: <https://doi.org/10.24197/ree.79.2022.640-667>

Resumen: La Comisión Europea ha trabajado en la armonización tributaria de los Estados de la Unión Europea para el período 2020-2024. Las medidas modifican la Directiva reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para evitar la elusión fiscal transfronteriza y facilitar las transacciones entre Estados miembros. Las normas afectan al modelo de comercio tradicional basado en el envío físico del producto y al realizado a través de plataformas digitales. También, la regulación es aplicable a transacciones intracomunitarias y operaciones con países terceros. La unificación de distintas normas europeas supone un avance en la consecución del mercado interior mediante la armonización tributaria.

Palabras clave: Armonización; comercio; Directiva; fiscalidad; integración.

Abstract: The European Commission has worked on the tax reform of the States of the European Union for the period 2020-2024. The measures amend the Value Added Tax Directive to prevent tax evasion and facilitate transactions between member States. The rules affect the traditional trade model based on the physical shipment of the product and that made through digital platforms. Also, the regulation is applicable to Community transactions and operations with third countries. The unification of different European standards represents a step forward in the achievement of the internal market through tax reforms.

Keywords: Directive; integration; market; reform; tax.

INTRODUCCIÓN

La libre circulación de mercancías es uno de los principios fundamentales establecidos en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 1957¹. Este criterio se complementaba con la libertad de circulación de las personas, capitales, servicios y de establecimiento. La dificultad para la consecución de dichos principios se fundamentaba en la existencia de regulaciones diferenciadas en cada Estado miembro que dificultaba la integración normativa. Por todo ello surgió la necesidad en las instituciones comunitarias de reforzar el Mercado interior a través de una serie de criterios. Las medidas principales para la implantación de un mercado común se concretaban en las siguientes:

- La armonización de las legislaciones comerciales del mercado interior.
- La abolición de los derechos de aduana y del sistema de contingentes entre los Estados miembros.
- El establecimiento de una tarifa exterior común de carácter arancelario con terceros países.
- La eliminación de los obstáculos administrativos a la libre competencia en el mercado común.

La imposibilidad temporal de la consecución de un mercado interior uniforme en un corto período de tiempo para el conjunto de todos los Estados miembros motivó la preocupación por la aparición de una Europa a dos velocidades². Así mismo, la existencia de un mercado interior en el que regía la libertad de circulación de mercancías exigía la armonización de las legislaciones tributarias, como se desprendería del

¹ Artículos 9 y siguientes del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957. En Lopéz Garrido, Diego ; Martínez Higuera, Ángel Javier y Hernández del Valle, Isabel (1996), *Derecho Comunitario Europeo*, Madrid, Tecnos, pp.21 y ss.

² A este respecto se acuñaron términos como “Europe à géométrie variable”, “Europe à deux vitesses”, “Europe à la carte”, “Two speed Europe”, “Abgestufte Integration”. Estas expresiones han sido analizadas por Langeheine, B. und Weinstock V. (1984), “Abgestufte Integration: Weder Königspfad noch Irrweg. Zur Auseinandersetzung über die Weiterentwicklung der Europäischen Gemeinschaft”, *Europa-Archiv*, 9, pp. 261-270.

propio Tratado Constitutivo³. Esta exigencia era primordial en la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) que se configuró como un recurso económico de la Comunidad para el logro de sus objetivos. La regulación inicial del citado tributo se encontraba en la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios⁴. Sin embargo, el establecimiento de un mercado común se planteó desde un principio como un objetivo a conseguir en varias etapas. El impulso comunitario de las regulaciones sobre esta materia generó el derecho comunitario europeo. Entendido éste como el conjunto de reglas que han desarrollado el texto de los Tratados para dar lugar al derecho derivado⁵. A pesar de todo fue el Acta Única Europea, firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986 la que fijó un plazo definitivo para la adopción de las medidas oportunas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior. El plazo establecido se refería a 1993 para la aplicación de un mercado interior sin fronteras lo que suponía la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales. Desde la perspectiva tributaria se dictó la Directiva del Consejo 91/680/CEE, de 16 de diciembre, que completaba el sistema común del IVA a la vez que modificaba la Sexta Directiva. La nueva ordenación estableció una nueva regulación de las operaciones intracomunitarias que hasta entonces se encontraban sometidas a ajustes en la frontera. Ello implicaba la devolución al exportador del impuesto que el producto llevaba incorporado y el abono por el importador del tributo vigente en el país de entrada⁶. La finalidad de la nueva norma perseguía otorgar el mismo tratamiento a las operaciones intracomunitarias que a las realizadas en el interior de cada Estado miembro. Este criterio se asentaba en la aplicación del principio del gravamen en origen que suponía la

³ Artículos 95 y siguientes del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957.

⁴ *D O* 71, de 14 de abril de 1967. Sin embargo, el texto básico en materia de armonización del IVA se encontraba en la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: base imponible uniforme, *DO L* 145, de 13 de junio de 1977.

⁵ Herrero Rubio, Alejandro (1989), *Derecho de Gentes*, Valladolid, ed. Herrero y Rubio, p.300.

⁶ Ramírez Gómez, Salvador (2015), "Impuesto sobre el Valor Añadido", en *Régimen fiscal de la empresa*, Madrid, Tecnos, pp. 213-269.

repercusión del tributo al adquirente, así como, la deducción por éste de las cuotas soportadas en el país de destino. Sin embargo, los problemas estructurales de algunos países, así como, las diferencias de tipos impositivos en el IVA en los Estados miembros aconsejaron el establecimiento de un período transitorio de aplicación del citado gravamen. Durante esta etapa continuaría aplicándose, con carácter general, el principio del gravamen en destino de las operaciones intracomunitarias⁷.

La regulación vigente del tributo, objeto de nuestro estudio, se estableció en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA⁸. La regulación complementaria que los Estados miembros debían aplicar junto a la citada norma es el Reglamento de ejecución de 15 de marzo de 2011 (UE 282/2011) por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE. Actualmente las diferencias de tipos impositivos en el IVA, así como el gravamen en destino se mantienen, con carácter general, en las operaciones intracomunitarias de los Estados de la Unión. No obstante, la Comisión Europea ha estado trabajando en los últimos años en la aplicación de un plan de actuación, con el horizonte temporal 2020-2024, con el objetivo de armonizar la fiscalidad de los Estados de la Unión Europea (en adelante UE). Las medidas, entre otras, establecían una serie de modificaciones en la Directiva reguladora del IVA a fin de evitar la elusión fiscal transfronteriza y facilitar las transacciones entre los empresarios o profesionales pertenecientes al mercado interior. Las normas recientemente aprobadas, incardinadas en el plan de la Comisión,

⁷ A tal fin, Ramírez Gómez ha señalado que la solución técnica para el cumplimiento del principio de gravamen en destino de las operaciones intracomunitarias <<se articuló a través de la creación de un nuevo hecho imponible constituido por las adquisiciones intracomunitarias de bienes>>. *Ibidem*, p.215.

⁸ En D O L 347, de 11 de diciembre de 2006. A este respecto Blázquez Lidoy ha señalado que esta Directiva <<es una refundición de las distintas normas en aras de la claridad y racionalización. La directiva, elaborada en muchos casos con precisión y detalle, es el marco jurídico en el que se puede mover el legislador interno en aquellos supuestos donde tenga margen de maniobra. Y la Directiva, en muchos de sus preceptos, no dará casi posibilidades al legislador (como sucede en las exenciones) y en otros, en cambio, le permitirá tomar ciertas decisiones de política tributaria (es lo que sucede con los tipos de gravamen donde los Estados miembros disponen de amplias opciones a los efectos de fijar los distintos tipos)>>. En Blázquez Lidoy, Alejandro (2015), “Impuesto sobre el Valor Añadido (I)”, en *Introducción al sistema tributario español*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzdi. pp.409-454.

se referían, tanto al comercio off line, como el desarrollado a través de interfaz o plataformas digitales. Ambas medidas se examinan a continuación por su interés en la integración fiscal de la UE aplicables al comercio intracomunitario y al realizado entre los Estados miembros y los Países terceros.

Los aspectos estudiados en este trabajo se refieren a la propuesta legislativa de la Comisión Europea de finales de 2016 encaminada a modernizar el IVA del comercio físico y electrónico de carácter transfronterizo. Los fundamentos de la reforma se basan en el régimen comunitario de ventas a distancia, la ampliación del mecanismo de ventanilla única aplicable a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y a los prestados por vía electrónica, así como la igualdad de trato fiscal para los proveedores comunitarios o Países terceros. Otras medidas se referían a la gestión del IVA devengado en el comercio electrónico de bienes y servicios a consumidores finales con el establecimiento de un umbral (10.000 euros) aplicable en todos los Estados miembros. A la vez que se suprimía la exención del IVA para las importaciones de pequeños envíos procedentes de proveedores extracomunitarios (22 euros) y se diseñaba un sistema de control en el Estado de identificación en colaboración con la Administración tributaria de los Estados de consumo sobre las empresas que realizaban el comercio transfronterizo. Adicionalmente cabe destacar la incorporación de medidas relacionadas con la cooperación en la recaudación de los titulares de interfaces y plataformas digitales que facilitan el comercio electrónico entre las personas. Por todo ello, el 29 de diciembre de 2017 se publicaron de una parte la Directiva 2017/2455 del Consejo, 5 de diciembre por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE. A la vez que se publicaba la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios digitales y las ventas a distancia de bienes. Así como, el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento (UE) núm. 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA. Además, también se publicó el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) núm. 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA.

Las reformas anteriores se completaron con la publicación el 2 de diciembre de 2019 de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de

noviembre, 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. Así mismo, el 4 de diciembre de 2019 se publicó el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo de 21 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) núm. 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 prestadores de servicios a personas sin la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes.

El 13 de febrero de 2020 se completó el paquete legislativo con la publicación del Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión, de 12 de febrero, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) núm. 904/2010 del Consejo en lo que respecta a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, a las ventas a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes.

Las primeras medidas contenidas en la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2019, fueron incorporadas a nuestro ordenamiento interno por la *Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018*⁹. Esta regulación supuso la modificación de las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión y televisión. Con estas medidas se reducían las cargas administrativas que implicaba para las empresas establecidas en un único Estado miembro la tributación por estas operaciones en el Estado miembro de consumo.

⁹ En este caso, la *Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018* solamente incorporó el artículo uno de la Directiva (UE) 2017/2455. El resto del texto comunitario se incorporó por el *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*.

De forma paralela en el tiempo se aprobó la Directiva (UE) 2018/1910, del Consejo, de 4 de diciembre, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros, conocidas como las normas *Quick Fix*. A tal fin y con el propósito de incorporar dichas medidas en el ordenamiento interno español se aprobó el *Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales*.

Finalmente, el *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*. Esta regulación incorporó el resto del texto de la Directiva 2017/2455, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE sobre obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, así como, la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre, 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. La regulación interna ha sido complementada recientemente con la aprobación del *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*.

Por el interés que suscita esta materia en el ámbito de la armonización tributaria en la UE sobre la circulación de bienes, se analizan a continuación las normas denominadas “*Quick Fixes*”, así como, las referidas al comercio electrónico.

1. NORMAS DEL COMERCIO INTRACOMUNITARIO. QUICK FIXES 2020

Entre las reglas armonizadoras tendentes a la consecución del modelo definitivo del IVA destacan por su importancia y reciente aplicación las denominadas “*Quick Fixes*”. Estas normas se inscriben en el Plan de acción de la Comisión Europea sobre el IVA para la consecución de una fiscalidad más justa y simplificada, la disminución de las cargas administrativas de los contribuyentes, la lucha contra el fraude fiscal, así como, garantizar una mejor cooperación con los países de fuera de la UE. El plan contemplaba una serie de medidas orientadas a la consecución de un tratamiento tributario armonizado para las operaciones del comercio intracomunitario. Entre las que se encuentran en primer lugar a las ventas en consigna. En segundo lugar a la entrega de bienes en cadena. En tercer lugar a las exenciones en las entregas de bienes vinculadas con el cumplimiento obligaciones formales. En cuarto y último lugar al transporte de bienes entre estados de la UE con la necesidad de la prueba documental para las operaciones intracomunitarias¹⁰. Las normas “*Quick Fixes*” se refieren al comercio basado en la entrega de bienes y servicios tangibles que precisan de un envío físico de los productos (comercio off line).

Las transacciones económicas realizadas en el territorio de un Estado se sujetan, con carácter general al IVA, mediante la calificación de dicho supuesto de <<entrega de bienes o prestación de servicios>>. En este caso, el empresario o profesional es el sujeto pasivo que repercute dicho tributo sobre el destinatario de la operación. Sin embargo, también las transacciones económicas pueden realizarse dentro de los Estados de la UE o entre éstos y Países terceros. En todos los casos la regulación tributaria armonizada contempla normas específicas para cada tipo de operación económica. En el supuesto de exportación de bienes desde Estados de la UE a Países terceros se califica exenta a efectos de aplicación del IVA. Mientras que, la entrada de mercancías en la UE se califica por el hecho imponible de la ley del impuesto como una <<importación de bienes>> sujeta al citado tributo. Más compleja parece la regulación de las adquisiciones entre Estados de la UE en el que el tratamiento previsto se correspondía inicialmente con el esquema

¹⁰ También las medidas afectan a los registros del IVA, las declaraciones, los litigios, los servicios financieros, el Comité del IVA, el Régimen Especial de las Agencias de Viajes o la fiscalidad ecológica del transporte de viajeros.

establecido para las operaciones interiores. Sin embargo, como ha señalado BAYONA JIMÉNEZ <<el establecimiento del mercado único ha supuesto la eliminación de las barreras aduaneras entre Estados miembros, pero que no existe una armonización total de las legislaciones nacionales del IVA>>¹¹. Todo ello supuso la adopción de un esquema alternativo y de carácter transitorio aplicable, con carácter general, a las operaciones realizadas entre empresarios o profesionales de distintos Estados de la UE realizadas mediante el transporte de los bienes. En este marco normativo, el sujeto pasivo se correspondía con el adquirente de los bienes a la vez que tenía la obligación de auto-repercutirse el IVA. Todo ello precisó la incorporación de un nuevo supuesto en el hecho imponible de la ley del IVA denominado <<adquisiciones intracomunitarias de bienes>>. Esta solución normativa fue adoptada por todos los miembros de la Comunidad y cuyo carácter transitorio devino en permanente debido a las diferencias normativas basadas principalmente en la existencia de tipos de gravamen diferenciados en cada Estado de la UE.

Para avanzar en la consecución del modelo aplicable a las operaciones interiores de los Estados, la Comisión Europea elaboró una serie de propuestas destinadas al establecimiento de los elementos para la aplicación del régimen definitivo del IVA en el comercio intracomunitario de bienes entre empresarios y profesionales. Las propuestas pretendían superar el régimen transitorio de tributación. Dado que, este régimen requirió para su implantación la creación de un nuevo hecho imponible en la Ley del IVA denominado <<adquisiciones intracomunitarias de bienes>>. Como es sabido, el establecimiento de un régimen definitivo del IVA de tributación se basaba en el principio de imposición en el Estado miembro de destino como una única entrega de bienes.

Sin embargo, dado que previsiblemente transcurrirán varios años para el establecimiento del diseño final del régimen definitivo del IVA, así como su aprobación y entrada en vigor. Se aprobó la Directiva (UE) 2018/1910, del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros. Esta

¹¹ Bayona Jiménez, Juan José (2012), “Ordenamiento tributario español: los impuestos”, en *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp.315-390.

Directiva tenía una finalidad eminentemente práctica porque establecía disposiciones específicas dentro del régimen actual aplicable a las operaciones intracomunitarias de bienes. La citada Directiva pretendía lograr un tratamiento armonizado en todos los Estados miembros de determinadas operaciones del comercio transfronterizo. Ello es así porque hasta la fecha dichas normas estaban siendo interpretadas de forma diferenciada por las distintas Administraciones tributarias de los Estados miembros. Por ello, la Comisión Europea pretendía conseguir una tributación simplificada y uniforme de las operaciones intracomunitarias.

A tal fin y con el propósito de incorporar las medidas comunitarias en el ordenamiento interno español se aprobó una serie de normas. Entre las que destaca el *Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales*¹². Las modificaciones tienen por objeto la incorporación del Derecho de la UE al ordenamiento interno. En particular la Directiva (UE) 2018/1910, del Consejo, de 4 de diciembre, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros¹³.

Con esta norma, de aplicación a partir del 1 de enero de 2020, se modificó la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA y su Reglamento*,

¹² *Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales* contiene modificaciones en el IVA y los Impuestos Especiales (Boletín Oficial del Estado, núm.31, de 5 de febrero de 2020). Convalidado por Resolución de 20 de febrero de 2020, del Congreso de los Diputados (Boletín Oficial del Estado, núm.52, de 29 de febrero de 2020).

¹³ El 7 de diciembre de 2018 fue publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea, la Directiva (UE) 2018/1910, que introdujo ciertas mejoras en la normativa comunitaria del IVA aplicables durante el régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias de bienes. Así mismo en la misma fecha se publicó el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias.

aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como la *Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales*. Estas modificaciones normativas tenían por objeto la incorporación del Derecho de la UE al ordenamiento interno español al establecer en la regulación del IVA una serie de normas comunes para los intercambios de bienes entre Estados miembros. Estas normas incorporadas se denominaban “*Quick Fixes*”. Por su interés con la materia objeto de estudio se analizan a continuación las medidas establecidas por la Comisión Europea e incorporadas en nuestro ordenamiento interno. Estas medidas se clasifican en cuatro grandes bloques:

- Quick Fix 1. Ventas de bienes en consignación.
- Quick Fix 2. Reglas de vinculación del transporte en las ventas en cadena.
- Quick Fix 3. Obligaciones formales. NIF intracomunitario del adquirente.
- Quick Fix 4. Prueba del transporte.

1. 1. Ventas de bienes en consigna

La modificación del número 3º del artículo 9 de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA* estableció que no tendrán la consideración de operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias de bienes a las transferencias de bienes en consigna (*call-off stock*)¹⁴. Este supuesto se refería a los acuerdos celebrados entre empresarios o profesionales para la venta transfronteriza de mercancías. En este caso, un empresario (vendedor) enviaba bienes desde un Estado miembro a otro, para que quedasen almacenados en el Estado miembro de destino a disposición de otro empresario o profesional (comprador) que podía adquirirlos en un momento posterior a su llegada.

La anterior ordenación calificaba a este supuesto como una operación asimilada a la entrega intracomunitaria de bienes en el Estado

¹⁴ Las ventas de bienes en consigna se definen en el nuevo artículo 9 bis de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA* como acuerdos previos entre empresarios o profesionales de distintos Estados miembros en los cuales, los bienes expedidos a otro Estado miembro serán adquiridos en un momento posterior a la llegada por otro empresario o profesional identificado a efectos del IVA en el país de destino de los bienes. Los datos completos del adquirente deberán ser conocidos por el vendedor en el momento del inicio del transporte de los bienes. Además, se exigirá que el vendedor lleve un libro registro determinado reglamentariamente.

miembro de partida de los bienes. Al igual que asimilaba dicha operación a una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de llegada de los bienes. Posteriormente, cuando el cliente adquiría el bien y el proveedor realizaba una entrega interior en el Estado miembro de llegada en este caso era de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo correspondiendo tal condición a su cliente. Este tratamiento de la operación exigía, además, que el proveedor se encontrara identificado a efectos del IVA en el Estado miembro de destino de la mercancía.

La nueva regulación, con el objetivo de simplificar estas operaciones y reducir las cargas administrativas de los empresarios o profesionales que las realizaban estableció un nuevo tratamiento tributario. Por tanto, las entregas de bienes efectuadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consignación darán lugar a una entrega intracomunitaria de bienes exenta en el Estado miembro de partida efectuada por el proveedor y posteriormente a una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de llegada de los bienes efectuada por el cliente. Este tratamiento será de aplicación únicamente cuando los bienes fueran adquiridos por el cliente dentro del plazo de un año desde la llegada al Estado miembro de destino. La fecha de adquisición será la que deberá tenerse en cuenta a efectos del devengo de las respectivas operaciones intracomunitarias. Por tanto, la calificación tributaria de esta operación exige que el proveedor no se encuentre establecido en el país del destinatario, así como su registro en los libros de IVA correspondientes y el período de puesta a disposición de los bienes no puede demorarse en más de doce meses después de la primera fecha de entrega intracomunitaria.

Si bien, se entenderá que se ha producido una transferencia de bienes por el empresario vendedor de los bienes en los siguientes supuestos:

- La inexistencia de transferencia de bienes en el plazo de doce meses.
- Cuando no sean adquiridos por el empresario o profesional al que iban destinados.
- El envío de los bienes a otro Estado miembro distinto.
- Supuestos de bienes destruidos, perdidos o robados.

En el caso en que los bienes sean adquiridos por otro empresario o profesional que sustituya al primero, se entenderá cumplidos los requisitos para una venta de bienes en consignación, así como, en los supuestos de devolución de los bienes al Estado miembro desde el que se

expidieron sin que se hubiera transmitido el poder de disposición de éstos. Con carácter general, la nueva regulación implica una simplificación y reducción de cargas administrativas para los operadores intracomunitarios que evitará el registro de los empresarios o profesionales de otros Estados miembros en cada uno de los países comunitarios en los que operen siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos.

1. 2. Entrega de bienes en cadena

La modificación del número 1º del apartado 2 del artículo 68 de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA* estableció la simplificación de las operaciones en cadena (*chain transactions*). Este supuesto se produce cuando unos mismos bienes que van a ser enviados o transportados con destino a otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor al adquirente final de la cadena son objeto de entregas sucesivas entre diferentes empresarios o profesionales. En este caso, los bienes son entregados a un primer intermediario que a su vez los entregará a otros o al cliente final de la cadena, existiendo un único transporte intracomunitario.

A fin de evitar diferentes interpretaciones entre los Estados miembros que suponían la doble imposición o su ausencia y para reforzar la seguridad jurídica de los operadores se unificó el criterio aplicable vinculado al transporte de los bienes. La calificación de entrega intracomunitaria y su exención o la consideración como operación interior sujeta se vincula al criterio del transporte.

A tal efecto, con carácter general, la expedición o el transporte se entenderá vinculada únicamente a la entrega de bienes efectuada por el proveedor a favor del intermediario que constituirá una entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA. Es decir, solamente una de las entregas podrá calificarse como entrega intracomunitaria y por tanto quedar exenta de IVA. Mientras que el resto de entregas de bienes realizadas por el intermediario a sus clientes serán consideradas como operaciones interiores. Incluso en el supuesto en el que el intermediario organice el traslado por sí mismo o lo hiciera el vendedor en su nombre existirá una entrega intracomunitaria exenta del vendedor y una adquisición intracomunitaria por parte del intermediario. Por tanto, la venta del intermediario al consumidor final será considerada como una entrega interior en el Estado miembro de destino.

Sin embargo, la calificación tributaria cambia cuando el intermediario informa al vendedor de su número de IVA del Estado miembro de expedición. En este caso, la expedición o el transporte de los bienes se vinculará, únicamente, con la entrega efectuada por el intermediario que lo realice directamente al cliente. Esta calificación se producirá siempre y cuando dicho intermediario hubiera comunicado a su proveedor un número de identificación fiscal a efectos del IVA (NIF-IVA) suministrado por cada Estado miembro. En este caso, la entrega del proveedor al intermediario constituirá una entrega interior sujeta y no exenta del IVA. Mientras que, la entrega efectuada por el intermediario a su cliente será una entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA.

En resumen, mediante esta regulación, la primera transacción de la cadena (del proveedor al intermediario) se considerará como una entrega intracomunitaria y por lo tanto, estará exenta. Esta calificación requiere la comunicación del destino final de la entrega y el intermediario no debe identificarse en el país de origen. En caso contrario, la transacción exenta será la segunda en la cadena (desde el intermediario hasta el cliente final)¹⁵. La armonización tributaria en materia del IVA en relación a las operaciones intracomunitarias de bienes exigía una actuación coordinada de los Estados miembros. Dicha actuación se fundamenta en la adecuada asignación de los números de identificación a efectos del IVA a los operadores que realicen estas operaciones. Así como la existencia del Registro de operadores intracomunitarios o la actualización y control permanente del censo VIES¹⁶. Finalmente cabe destacar, la vigilancia del cumplimiento con la declaración de operaciones intracomunitarias a través de la modificación de los requisitos exigidos para la aplicación de la exención a las entregas intracomunitarias de bienes.

¹⁵ Hasta ahora, España era más restrictiva para aplicar esta exención porque para aplicarla, el intermediario no debía establecerse en el país de origen y de destino, sino en un tercer estado miembro. Por lo tanto, con esta regla, podríamos decir que la aplicación de esa exención se ha ampliado.

¹⁶ El censo VIES es un listado en el que se recogen a todos los operadores intracomunitarios que hubieran obtenido un NIF-IVA.

1. 3. Las exenciones en las entregas intracomunitarias

La aplicación de la exención en el IVA para las entregas de bienes intracomunitarias requiere la observación de una serie de requisitos. En primer lugar, se precisa el cumplimiento de una condición de carácter material que exige el transporte de los bienes de un Estado miembro u otro. En segundo lugar, se precisa el respeto de una serie de condiciones de carácter formal. Entre las que destacan, una referida a que el adquirente disponga de un número de identificación a efectos del IVA atribuido por un Estado miembro distinto del Reino de España. Otra que el adquirente hubiera comunicado al empresario o profesional que realice la entrega intracomunitaria dicho número identificativo. Por último, se exige al empresario o profesional que realiza la entrega intracomunitaria, la inclusión de dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a través del modelo 349. Esta exigencia normativa se refiere a la comunicación del número de identificación y su registro en la base de datos VIES para poder ser beneficiario de la exención¹⁷.

1. 4. Las obligaciones formales

Los requisitos formales requeridos para la aplicación de la exención en el IVA, para las entregas intracomunitarias se manifiesta con mayor intensidad en los acuerdos de ventas de bienes en consigna. Tal y como señala la Directiva (UE) 2018/1910, así como, la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA* al establecer la obligación para los empresarios y profesionales de llevar libros registros específicos referidos a dichas operaciones. La llevanza y constancia de las operaciones en los nuevos registros se configura como una condición formal además de un requisito de carácter sustantivo porque su cumplimiento será necesario para la aplicación del tratamiento tributario señalado anteriormente. En consonancia con las citadas disposiciones el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 modificó el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011

¹⁷ Hasta ahora, según las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la aplicación restrictiva de ese punto era contraria al Derecho comunitario, por lo que en 2020 la entrada en vigor de esta norma implica la no aplicación de sus sentencias. Hoy en día, el número de identificación para beneficiarse de la exención del IVA era solo un requisito formal y, por lo tanto, tenía un valor relativo, ya que podía ser reemplazado por otros documentos como se decía en el Reglamento de ejecución CE / 282/2011.

para regular de forma armonizada el contenido de los nuevos libros registros.

Adicionalmente, la Directiva (UE) 2018/1910 estableció como requisito para la aplicación de la exención por el empresario o profesional que realiza las entregas de bienes, el registro de dicha operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Además, conviene señalar que para vincular el cumplimiento de este requisito con la fecha de realización de la operación se ha suprimido la posibilidad de presentación anual de dicha declaración.

En consonancia con la reforma llevada a cabo en el Derecho de la UE también se modificó el reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en el ordenamiento interno. La reforma afectaba a la anotación de determinadas operaciones intracomunitarias en los libros registro que deben llevar los sujetos pasivos del IVA. Entre estos registros se incluyen a los movimientos de mercancías y las operaciones derivadas de un acuerdo de ventas de bienes en consigna, así como, la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. En dicha declaración se deben incluir a los empresarios o profesionales que envíen bienes con destino a otro Estado miembro en el marco de los referidos acuerdos.

Las nuevas anotaciones en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias derivado de un acuerdo de ventas de bienes en consigna es exigible a partir del 1 de enero de 2021. Dicha obligación se debe realizar a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para los empresarios y profesionales acogidos al sistema de Suministro Inmediato de Información.

1. 5. La prueba del transporte

La exención del IVA aplicable a las entregas de bienes entre Estados de la UE requiere además del cumplimiento de los requisitos formales, expuestos con anterioridad, la prueba de realización del transporte intracomunitario. Las nuevas normas establecen un marco común aplicable directamente por los Estados miembros referido a las pruebas válidas de la existencia de un transporte intracomunitario a efectos de la aplicación de la exención del IVA. De esta manera, el Reglamento de Ejecución de la Directiva armonizada establece y especifica las circunstancias en las que los bienes han sido efectivamente expedidos o

transportados desde un Estado miembro al otro. Así el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 incluyó en el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 una serie de presunciones en materia de prueba del transporte intracomunitario para garantizar un marco legal armonizado y aumentar el control del fraude derivado de estas operaciones. Este sistema armonizado de presunciones tiene por objetivo simplificar la prueba de los requisitos para la aplicación de la exención, sin perjuicio de que admitan prueba en contrario.

El Reglamento de Ejecución establece que el vendedor deberá estar en posesión de al menos dos de los elementos de prueba no contradictorios de la lista A¹⁸ extendidos por dos partes distintas e entre sí, respecto del vendedor y adquirente. De la misma manera se valida la posesión de cualquier elemento individual de la citada lista, junto con un solo elemento de prueba no contradictorio mencionado en la lista B¹⁹. Este último también deberá posibilitar la confirmación de la expedición o del transporte que hubiera sido extendido por dos partes distintas e independientes entre sí respecto del vendedor y del adquirente. Esta medida implica para el contribuyente una mayor seguridad jurídica al fijarse reglamentariamente un sistema de pruebas específicas para la aplicación de la exención.

Por todo lo anterior, en nuestro ordenamiento interno se modificó los apartados 2 y 3, y el número 1º del apartado 4 del artículo 13 del Reglamento del IVA, aprobado por el *Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre*. Esta modificación establece que la expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y en particular, mediante los elementos de prueba establecidos en cada caso, por el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo

¹⁸ La LISTA A se encuentra conformada por: Documentos relacionados con la expedición o el transporte de los bienes, tales como una carta o documento CMR firmados, un conocimiento de embarque, una factura de flete aéreo o una factura del transportista de los bienes.

¹⁹ La LISTA B, la componen los siguientes documentos: 1. Una póliza de seguros relativa a la expedición o al transporte de los bienes, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte de los bienes. 2. Documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino. 3. Un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.

de 2011, según haya sido realizado por el vendedor, el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos.

En cualquier caso, la acreditación del transporte intracomunitario se realiza mediante los medios de prueba admitidos en el Reglamento de Ejecución 282/2011. Dado que esta disposición supone la aplicación directa y prioritaria a la norma nacional sin exigencia de trasposición al ordenamiento interno. Dicha aplicación produce efectos desde el 1 de enero de 2020 por lo que las presunciones contenidas en dicha norma se encontraban vigentes a partir de dicha fecha.

2. EL COMERCIO INTRACOMUNITARIO “ON LINE”. LAS VENTAS A DISTANCIA

El *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* contempla la transposición de una serie de directivas de la UE en diversas materias. Entre éstas se encuentran dos normas comunitarias reguladoras de la aplicación del IVA en el comercio electrónico caracterizadas por la tributación en el país de destino²⁰. A tal fin, la

²⁰ Igualmente, el citado Real Decreto-ley transpone a la normativa española la Directiva 2018/843 (conocida por sus siglas en inglés como AMLD5) que incorpora nuevas medidas para reforzar los sistemas de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Una de las principales novedades es la inclusión de nuevos sujetos obligados en el cumplimiento de las medidas de prevención porque deberán estar registrados y serán supervisados por las autoridades. Entre estos nuevos sujetos se encuentran los proveedores de servicios de monedas virtuales, incluyendo los servicios de cambio de moneda virtual por moneda de curso legal, o al revés, así como los proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos o de salvaguardia de claves. Finalmente, el Real Decreto-ley aprobado transpone la Directiva 2019/1 (conocida por sus siglas en inglés como ECN+) que tiene como objetivos proporcionar a los Estados miembros los medios necesarios para reforzar la aplicación efectiva de las normas sobre competencia y garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior. Si bien la regulación española ya contemplaba la mayor parte de las previsiones contenidas en esta Directiva era necesario recoger unos elementos adicionales para su completa aplicación. También, entre las nuevas medidas destaca el establecimiento de nuevos instrumentos para impulsar la asistencia entre la autoridad española de competencia, la Comisión Nacional de los Mercados con las autoridades de otros

citada regulación incorpora las modificaciones necesarias en la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA*, para la aplicación de las disposiciones establecidas en la normativa de la UE referidas al comercio electrónico.

Las normas comunitarias incorporadas en nuestro ordenamiento, por la citada disposición son la Directiva 2017/2455, sobre obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes. Así como, la Directiva 2019/1995, sobre ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes. Con la incorporación de estas Directivas a nuestro ordenamiento interno concluye la regulación del tratamiento del IVA del comercio electrónico y se establecen las reglas de tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que generalmente contratados por internet y otros medios electrónicos por consumidores finales comunitarios, son enviados o prestados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero. Estas operaciones quedan sujetas al IVA en el Estado miembro de llegada de la mercancía o de establecimiento del destinatario, por lo que afianzan la generalización del principio de tributación en destino en las operaciones transfronterizas en el IVA.

2. 1. La regulación tributaria del comercio electrónico

La nueva regulación del comercio electrónico se recoge en el Capítulo XI del Título IX de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA* a través de tres nuevos regímenes especiales de ventanilla única a los que pueden opcionalmente acogerse los empresarios y profesionales. Éstos generalmente no se encontraran establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones para la declaración y liquidación del impuesto devengado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales establecidos en la Comunidad. Los regímenes incorporados son los siguientes:

a) El Régimen exterior de la Unión: se encuentra regulado en la sección 2.^a del capítulo XI del título IX de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA*. Este régimen será aplicable a los servicios prestados

Estados miembros, así como con la Comisión Europea a fin de evitar la posible duplicidad en las actuaciones.

por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales.

b) El Régimen de la Unión: aparece recogido en la sección 3.^a del Capítulo XI del Título IX de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA*. Este régimen es de aplicación 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. También es de aplicación a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final.

c) El Régimen de importación: se establece en la sección 4.^a del Capítulo XI del Título IX de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA*. Este régimen es aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros. También pueden acogerse a este régimen los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de Países terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos objeto de impuestos especiales. La modalidad de aplicación para los empresarios y profesionales puede ser directamente o a través de un intermediario establecido en la Comunidad en determinadas condiciones.

La opción por el sujeto pasivo del régimen de importación posibilita la aplicación de una exención del IVA en el momento de la entrada de los bienes en la UE que deban declararse según esta regulación. De este régimen quedan excluidos los productos objeto de impuestos especiales. Por otra parte, también es importante señalar que las ventas a distancia de bienes importados de Países terceros determinan la realización de entregas de bienes considerándose independientes de la propia importación.

d) Modalidad específica de la importación. Adicionalmente, la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA* introduce en su Título XI, una regulación específica cuando el empresario o profesional no hubiera optado por acogerse al régimen especial de las ventas a distancia de bienes importados de Países terceros. Esta regulación es aplicable cuando el valor intrínseco del envío no supere los 150 euros o los bienes no fueran objeto de impuestos especiales y cuyo destino final sea el territorio de aplicación del impuesto. Esta medida se justifica porque el régimen especial de ventanilla única es opcional para el sujeto pasivo.

Así mismo, el crecimiento exponencial del comercio electrónico y el consiguiente aumento del número de pequeños envíos con un valor intrínseco no superior a la citada cantidad posibilita la aplicación de una modalidad específica. En esta modalidad, el destinatario de los bienes importados será responsable del pago del IVA, pero la persona que presente los bienes para su despacho ante la Aduana recaudará el impuesto que recaiga sobre su importación. Así mismo, el representante efectuará el pago del IVA recaudado a través de una modalidad especial de declaración correspondiente a las importaciones realizadas durante el mes natural. Estas importaciones quedarán gravadas al tipo general del impuesto, pero la declaración a través de la modalidad especial será opcional.

2. 2. Aspectos comunes a los regímenes especiales

Los regímenes especiales aplicables al comercio electrónico regulados en la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA* comparten una serie de aspectos comunes que se detallan a continuación.

2. 2. 1. La gestión del IVA devengado a través de la ventanilla única

La opción por los regímenes especiales del comercio electrónico posibilita a través de la ventanilla única la presentación por vía electrónica de una única declaración-liquidación ante la Administración tributaria del Estado miembro por el que haya optado o sea de aplicación (Estado miembro de identificación). También permite que el empresario o profesional pueda ingresar el IVA devengado por todas sus operaciones efectuadas en la Comunidad (Estados miembros de consumo) por cada trimestre o mes natural a las que se aplica, en cada caso, el régimen especial²¹. La aplicación del sistema de ventanilla única se aplica con

²¹Cuando el Reino de España sea el Estado miembro de identificación el empresario o profesional quedará obligado a declarar ante la Administración tributaria española el inicio, modificación así como el cese de sus operaciones y será identificado mediante un número de identificación individual asignado por la misma. Este número de identificación deberá consignarse en la declaración-liquidación en la que el empresario o profesional incluirá por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el IVA. La relación contendrá: la cantidad global del impuesto correspondiente desglosada por tipos impositivos y el importe total resultante de la suma de todas éstas que deberá ser ingresado en España en la cuenta bancaria designada por la

carácter general a los empresarios o profesionales adheridos a los regímenes especiales. Sin embargo también puede ser utilizado por empresarios y profesionales no establecidos en la Comunidad que presten servicios a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. Por último cabe destacar la aplicación de este sistema a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no así en el Estado miembro de consumo. Además se introduce un régimen especial de naturaleza similar para las ventas a distancia de bienes importados de Países terceros. Así como a los empresarios o profesionales que utilicen una interfaz digital para facilitar el comercio electrónico que cumplan unos determinados requisitos de ventas. Para determinar claramente su ámbito de aplicación se definen dos nuevas categorías de entregas de bienes; unas las provenientes de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y otras, las derivadas de ventas a distancia de bienes importados. Ambas se encuentran vinculadas con los nuevos regímenes especiales de ventanilla única. Dado que las nuevas reglas de tributación se fundamentan en los nuevos regímenes de ventanilla única opcionales para cualquier operador y los Estados miembros han asumido el compromiso cuando sean el Estado miembro de identificación de gestionar la recaudación de los ingresos tributarios de otros Estados miembros.

2. 2. 2. El carácter opcional de los regímenes especiales

Los empresarios y profesionales pueden optar por la aplicación o exclusión de los regímenes especiales establecidos por la ley del IVA para el comercio electrónico. A tal efecto el Reglamento del Impuesto desarrolla las condiciones y efectos del ejercicio a la opción a los

Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. 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.

regímenes especiales²². Así mismo, la citada disposición regula la renuncia voluntaria, exclusión y efectos de la misma, así como, las obligaciones formales o de información a las que se encuentran sometidos los sujetos pasivos que opten por su aplicación. De la misma manera se recogen en el reglamento respecto al régimen de importación a las condiciones y requisitos que deberán cumplirse para actuar como intermediario y el momento en que debe entenderse que se devengan las operaciones.

2. 2. 3. Empresarios o profesionales titulares de plataformas digitales

Un aspecto de la economía digital es la aparición de empresarios o profesionales orientados exclusivamente al comercio electrónico a través del que canalizan las decisiones de compra de bienes y servicios de los consumidores finales. Se trata de las interfaces digitales, plataformas, portales y mercados en línea que además de la actividad de intermediación, a menudo prestan servicios logísticos y de almacenamiento para sus clientes. Estos nuevos operadores están alcanzando un tamaño, hegemonía y nivel de información tan relevantes en el mercado digital que parece conveniente que colaboren en la gestión y la recaudación del IVA derivado del comercio electrónico. En particular, cuando intervengan en el comercio de bienes y servicios de proveedores no establecidos en la Comunidad. La transposición de la segunda parte de la Directiva 2017/2455, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, introduce importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un País tercero. Se incluyen en este supuesto a las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos en el Estado miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas a IVA. De esta forma, se adapta el contenido de las Directivas 2006/112/CE y 2009/132/CE al

²² Modificado por el 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

crecimiento del comercio electrónico derivado de la globalización y de los cambios tecnológicos. También, estas normas refuerzan el principio de imposición en el lugar de destino ante la necesidad de proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros y de establecer unas condiciones de competencia equitativas para las empresas afectadas al minimizar las cargas que soportan²³. En este caso, la nueva regulación involucra, por primera vez, a los titulares de las interfaces digitales como las plataformas, portales y mercados en línea. En este caso, dichos agentes que facilitan el comercio electrónico se convierten en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del impuesto, ante la Administración Tributaria. Este supuesto se produce cuando los titulares de las interfaces digitales:

- Posibilitan la venta a distancia de bienes importados de Países terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros.
- Facilitan las entregas de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un proveedor no establecido en la misma a consumidores finales,
- Han recibido y entregado en nombre propio dichos bienes y su expedición o transporte se encuentra vinculado a su entrega.
- Cuando intervengan en el comercio de bienes de proveedores no establecidos en la Comunidad.

Adicionalmente, conviene señalar que cuando un empresario o profesional utilice una interfaz digital se establecen obligaciones de llevanza de registros. Esta obligación afecta cuando se convierte en sujeto pasivo del IVA al optar por la aplicación de los regímenes especiales o incluso cuando no se tenga tal condición. Por tanto, cuando un empresario o profesional utilizando una interfaz digital no deba o no

²³ La Directiva (UE) 2017/2455 que es objeto de transposición incluye también una medida coherente con la regulación del comercio electrónico en el IVA y que, sin embargo, no se incluyó en la propuesta original presentada por la Comisión Europea. Por iniciativa de la Delegación española se ha añadido un nuevo artículo 242 bis en la Directiva 2006/112/CE que se incorpora a la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA*. Esta disposición establece que cuando un empresario o profesional utilizando una interfaz digital como una plataforma, portal, mercado en línea u otros medios similares facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal en el interior de la Comunidad, tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones. Esta obligación subsiste siempre y cuando el empresario o profesional no se encuentre acogido a los regímenes especiales previstos para el comercio electrónico.

opte por acogerse a los regímenes especiales previstos para el comercio electrónico, tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones. Dicho registro será lo suficientemente detallado como para permitir a la Administración tributaria del Estado miembro en el que las operaciones sean imponibles comprobar si el IVA se ha declarado correctamente, debiendo poner dicho registro, por vía electrónica, a disposición de los Estados miembros interesados que lo soliciten. Por su parte, para reducir las cargas administrativas y facilitar la recaudación del impuesto, los empresarios o profesionales que realicen estas ventas a distancia de bienes podrán opcionalmente acogerse a sistemas de ventanilla única para la gestión y liquidación del IVA devengado en cada Estado miembro. El registro deberá mantenerse por un período de diez años a partir del final del ejercicio en que se hubieran realizado las operaciones y será exigible, con independencia de la titularidad de la interfaz digital. El contenido de los registros y las condiciones determinantes para la consideración de la titularidad de la interfaz digital se han recogido en el Reglamento de Ejecución (UE) núm. 282/2011 para su aplicación uniforme en todos los Estados miembros²⁴. La obligación

²⁴ El 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 establece en su artículo 62 bis que <<1. Cuando un empresario o profesional, actuando como tal, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a personas que no sean empresarios o profesionales, actuando como tales, y no tenga la condición de sujeto pasivo respecto de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios, tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones. El registro será lo suficientemente detallado como para permitir a la Administración tributaria comprobar si el impuesto se ha declarado correctamente y su contenido deberá incluir: **a)** el nombre, la dirección postal y electrónica o el sitio web del proveedor cuyas entregas o prestaciones se faciliten a través de la utilización de la interfaz electrónica, y si están disponibles: **a')** el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o el número nacional de identificación fiscal del proveedor; y **b')** el número de la cuenta bancaria o el número de la cuenta virtual del proveedor; **b)** una descripción de los bienes, su valor, el lugar de llegada de la expedición o transporte, junto con el momento de la entrega y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción; **c)** una descripción de los servicios, su valor, información para determinar el lugar y el momento de la prestación y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción. 2. El registro mencionado en el apartado anterior deberá estar por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados. El registro se mantendrá por un período de diez años a partir del final del año en que se haya realizado la operación>>.

de llevanza de registros por los empresarios o profesionales que utilicen una interfaz digital puede determinar importantes implicaciones tributarias. Porque en este caso, los titulares de las interfaces digitales lleguen a tener la consideración de sujetos pasivos del impuesto. No obstante, para evitar situaciones de doble imposición, la entrega del bien que se entiende realizada por el proveedor al titular de la interfaz estará exenta de IVA y no limitará el derecho a la deducción del IVA soportado por quienes la realizan. Por su parte, el empresario o profesional titular de la interfaz digital podrá acogerse a los regímenes especiales de ventanilla única para la declaración-liquidación del IVA derivado de estas operaciones por las que tenga la condición de sujeto pasivo, incluso cuando se trate de entregas interiores realizadas a favor de consumidores finales efectuadas en el mismo Estado miembro donde se almacenan las mercancías y que, por tanto, no son objeto de expedición o transporte entre Estados miembros. Por una parte, para evitar a los empresarios o profesionales que prestan servicios distintos de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales deban identificarse a efectos del IVA en cada uno de los Estados miembros se incluyen dichas prestaciones en la declaración-liquidación a través de sistemas de ventanilla única.

2. 2. 4. La devolución de las cuotas soportadas por adquisición de bienes o servicios

La norma general se fundamenta en que los empresarios o profesionales no podrán deducirse el IVA soportado para la realización de sus operaciones en las referidas declaraciones-liquidaciones. No obstante, tendrán derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones acogidas a los regímenes especiales. Tratándose de empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas por el procedimiento previsto para empresarios o profesionales establecidos en otro Estado miembro, o no establecidos en la Comunidad, de acuerdo a los artículos 119 y 119 bis de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA*. En el caso de empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, a estos efectos, no se exigirá el requisito de reciprocidad de trato para dichos sujetos

establecidos en España. A estos efectos, dado que los procedimientos específicos previstos en los referidos artículos se encuentran armonizados a nivel comunitario. Cuando dichos empresarios o profesionales no establecidos presenten por otras operaciones declaraciones-liquidaciones ante la Administración tributaria española deberán deducir en las mismas las cuotas soportadas para la realización de operaciones sujetas a los regímenes especiales. En consonancia con esta regulación se modifica el Reglamento del impuesto para ajustar los procedimientos de devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación por empresarios o profesionales no establecidos en el mismo, pero residentes en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

CONCLUSIONES

El nuevo diseño del sistema IVA en la circulación de bienes “*off line*” y “*on line*” en la UE no recoge la tributación en origen establecida en el modelo inicial del tributo. Si bien, las nuevas medidas pretenden el incremento de la recaudación mediante la eliminación del fraude del comercio transfronterizo. La nueva ordenación garantiza la imparcialidad de las decisiones de compra de los consumidores de la UE respecto a productos de países terceros, así como, la reducción de las cargas administrativas en la gestión del IVA. Entre estas últimas medidas destacan el establecimiento de nuevas reglas en materia de facturación para evitar que el proveedor de estos servicios tuviera que cumplir con las exigencias de facturación de todos los Estados miembros a los que presta servicios. Dado que, la regulación relativa a la facturación será de aplicación la correspondiente al Estado miembro de identificación del proveedor acogido a los regímenes especiales. También se posibilita el acceso a los regímenes especiales de ventanilla única a los empresarios y profesionales no establecidos en la Comunidad, pero ya registrados a efectos del IVA en un Estado miembro. Finalmente, cabe destacar la integración de las normas nacionales a través de una cooperación reforzada entre los Estados miembros mediante el uso de herramientas digitales, tanto en materia de la gestión, como del control del impuesto. A este respecto se estableció un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales al posibilitar la sujeción al IVA del Estado miembro de establecimiento del prestador del servicio mientras no se rebase dicho importe.

BIBLIOGRAFÍA

- Bayona Jiménez, Juan José (2012), “Ordenamiento tributario español: los impuestos”, en *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp.315-383.
- Blázquez Lidoy, Alejandro (2015), “Impuesto sobre el Valor Añadido (I)”, en *Introducción al sistema tributario español*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi, pp.409-454.
- Herrero Rubio, Alejandro (1989), *Derecho de Gentes*, Valladolid, ed. Herrero y Rubio.
- Langeheine, B. und Weinstock V. (1984), “Abgestufte Integration: Weder Königspfad noch Irrweg. Zur Auseinandersetzung über die Weiterentwicklung der Europäischen Gemeinschaft”, *Europa-Archiv*, 9, pp. 261-270.
- López Garrido, Diego; Martínez Higuera, Ángel Javier y Hernández del Valle, Isabel (1996), *Derecho Comunitario Europeo*, Madrid, Tecnos.
- Ramírez Gómez, Salvador (2015), “Impuesto sobre el Valor Añadido”, en *Régimen fiscal de la empresa*, Madrid, Tecnos, pp.213-269.