



Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas 2019-2022

Eduardo Verdún Fraile

Socio responsable de Indirect Tax. EY Abogados

Íñigo Hernández Moneo

Gerente Indirect Tax. EY Abogados

Extracto

El 5 de diciembre de 2017, el Consejo de la Unión Europea adoptó la Directiva (UE) 2017/2455 (conocida como Directiva del IVA en el comercio electrónico) por la que se modificó la Directiva del IVA ampliando, con efectos desde el 1 de enero de 2021, el ámbito de aplicación de la mini ventanilla única a todos los servicios prestados a particulares, así como a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países, convirtiendo la mini ventanilla única *de facto* en una ventanilla única. Además, la nueva regulación implicará a determinados operadores titulares de interfaces electrónicas en la declaración e ingreso del IVA de algunas de las ventas a distancia.

Posteriormente, en fecha 11 de diciembre de 2018, la Comisión Europea publicó sendas propuestas de modificación de la Directiva del IVA y su Reglamento de Ejecución Europeo, desarrollando algunas de las medidas introducidas por la Directiva del IVA en el comercio electrónico. Ambas propuestas, que han recibido el visto bueno del Consejo de la Unión Europea en su reunión de 12 de marzo de 2019, resultarán también de aplicación a partir del 1 de enero de 2021.

En paralelo, la Comisión Europea presentó, en fecha 25 de mayo de 2018, una propuesta de directiva que modifica la Directiva del IVA con la introducción de las medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA del comercio intracomunitario de bienes entre empresas, cuya entrada en vigor está prevista para el 1 de julio de 2022.

Mientras tanto, con efectos 1 de enero de 2020, la Directiva (UE) 2018/1910 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 han previsto una serie de medidas específicas, que armonizan y simplifican determinadas disposiciones aplicables al régimen actual del intercambio intracomunitario de bienes entre empresas.

Palabras clave: IVA; comercio electrónico; ventas a distancia; ventas en cadena; ventas en consignación; régimen definitivo; prueba del transporte; NIF-IVA; ventanilla única; interfaces digitales; servicios ETRT.

Fecha de entrada: 06-05-2019 / Fecha de aceptación: 27-05-2019 / Fecha de revisión: 06-06-2019

Cómo citar: Verdún Fraile, E. y Hernández Moneo, I. (2019). Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas 2019-2022. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 95-124.





Advances in VAT: e-commerce of goods and services supplied to individuals (B2C) and definitive system for intracommunity trade of goods between businesses (B2B). Background and legislative changes 2019-2022

Eduardo Verdún Fraile

Íñigo Hernández Moneo

Abstract

On December 5, 2017, the Council of the European Union adopted Directive (EU) 2017/2455 (known as the VAT Directive on electronic commerce) which amends the VAT Directive to extend the scope of application of the Mini One Stop Shop, effective from 1 January 2021, to all services provided to individuals, as well as to intra-community distance sales of goods and distance sales of goods imported from third territories or countries, turning the Mini One Stop Shop into a One Stop Shop. In addition, under the new rules, certain operators who own electronic interfaces will be involved in the declaration and payment of VAT on certain distance sales.

Subsequently, on December 11, 2018, the European Commission published two proposals for amending the VAT Directive and the European Implementing Regulation developing some of the measures introduced by the VAT Directive on electronic commerce. Both proposals, which have received the approval of the Council of the European Union at its meeting on March 12, 2019, will also apply from January 1, 2021.

In parallel, on May 25, 2018, the European Commission published a proposal for a Directive amending the VAT Directive, regarding the introduction of detailed technical measures for the operation of a definitive VAT system for intra-community trade of goods between businesses. The entry into force of this definitive VAT system is scheduled for July 1, 2022.

Meanwhile, with effect from January 1, 2020, Directive (EU) 2018/1910 and Implementing Regulation (EU) 2018/1912, provide certain specific measures, which harmonize and simplify certain provisions of the current system which applies to intra-community trade of goods between businesses.

Keywords: VAT; e-commerce; distance sales; supply chains; call off stock; definitive system; transport evidence; VAT number; one stop shop; digital interface; electronic and telecommunication services.

Citation: Verdún Fraile, E. y Hernández Moneo, I. (2019). Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas 2019-2022. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 95-124.



Sumario

1. Introducción
2. Avances en el IVA del comercio electrónico de bienes y servicios con particulares
 - 2.1. Antecedentes
 - 2.2. Modificaciones introducidas con efectos desde el 1 de enero de 2019
 - 2.2.1. Umbral a escala comunitaria
 - 2.2.2. Ampliación del régimen exterior de la Unión
 - 2.2.3. Facturación
 - 2.3. Modificaciones introducidas con efectos desde el 1 de enero de 2021
 - 2.3.1. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Unión
 - 2.3.2. Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo
 - 2.3.3. Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países
 - 2.3.4. Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones
 - 2.3.5. Exenciones en importaciones de escaso valor
 - 2.3.6. Umbral aplicable a los sujetos pasivos que realicen ventas intracomunitarias a distancia de bienes, y prestaciones de servicios electrónicos y de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión
 - 2.3.7. Condición de sujeto pasivo de determinados operadores de interfaces digitales
 - 2.3.8. Exoneración de facturación de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes
 - 2.4. Propuesta de Directiva de la Comisión Europea que modifica la Directiva del IVA en determinados aspectos del comercio electrónico
 - 2.4.1. Tratamiento de las entregas de bienes entre proveedores y operadores de interfaces digitales que reciben la consideración de sujetos pasivos de ventas a distancia de bienes
 - 2.4.2. Ampliación del sistema de ventanilla única para determinadas entregas de bienes interiores
 - 2.4.3. Modificación del plazo de pago del IVA en el régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

- 2.5. Propuesta de Reglamento de la Comisión Europea que modifica el Reglamento europeo del IVA sobre determinados aspectos relacionados con el comercio electrónico
 - 2.5.1. Intervención indirecta del proveedor en las ventas a distancia
 - 2.5.2. Disposiciones relativas a las interfaces electrónicas
 - 2.5.2.1. Definición del término «facilitar»
 - 2.5.2.2. Determinación del momento del pago en los supuestos en los que aplica el criterio de caja
 - 2.5.2.3. Contenido de los registros de las interfaces digitales
 - 2.5.2.4. Responsabilidad de las interfaces digitales en el pago del IVA
 - 2.5.2.5. Otras disposiciones
3. Avances en el régimen definitivo del IVA de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios
 - 3.1. Contexto
 - 3.2. Modificaciones introducidas para 2020
 - 3.2.1. Ventas en consigna
 - 3.2.2. Ventas en cadena
 - 3.2.3. El NIF-IVA como requisito material para la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes
 - 3.2.4. Prueba del transporte intracomunitario en las entregas intracomunitarias de bienes
 - 3.3. Características principales del régimen definitivo del IVA en el comercio intracomunitario de bienes entre empresarios
 - 3.3.1. Concepto de entregas de bienes dentro de la Unión
 - 3.3.2. Regla de localización
 - 3.3.3. Devengo del IVA
 - 3.3.4. Sujeto pasivo y «sujeto pasivo certificado»
 - 3.3.5. Declaración, ingreso y deducción del IVA a través de la ventanilla única
 - 3.3.6. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias
4. Conclusión

1. Introducción

La realización del mercado interior de la Unión Europea y la globalización han incrementado de forma muy significativa el volumen del comercio transfronterizo de bienes y servicios en los últimos años.

Al mismo tiempo, la economía digital y, más concretamente, la expansión del comercio electrónico, han generado nuevos modelos de negocio y la transformación de muchos de los existentes, que han modificado sus cadenas de suministro y organización interna para beneficiarse de las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías.

Para atender dichas transformaciones y procurar el correcto funcionamiento del mercado interior de la Unión Europea, se han venido tomando, en los últimos años, medidas relevantes en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a nivel de la Unión Europea, en el marco de la estrategia de la Comisión Europea de modernización y simplificación del funcionamiento del régimen común del impuesto.

De este modo, en 2017, se aprobaron a nivel comunitario cambios destacados sobre la tributación en el IVA del comercio electrónico de bienes y servicios, que resultarán de aplicación a partir del 1 de enero de 2021, introduciéndose, con carácter previo, algunos ajustes, que ya han entrado en vigor el 1 de enero de 2019.

En paralelo, la Unión Europea está avanzando en su «Plan de Acción del IVA», con el fin de adoptar un «régimen definitivo» del impuesto para el comercio transfronterizo de bienes y servicios entre empresas, así como adaptarlo a la economía digital y reducir el fraude en su ámbito de aplicación.

Según las previsiones actuales, el régimen definitivo resultará de aplicación a partir del 1 de julio de 2022 para el comercio de bienes, siendo el objetivo de la Comisión Europea extender dicho sistema a los servicios en una fase posterior. Mientras tanto, con efectos 1 de enero de 2020, se han aprobado una serie de medidas específicas, destinadas a armonizar y simplificar determinadas disposiciones aplicables al intercambio intracomunitario de bienes entre empresas.

En el presente estudio se comentan las modificaciones operadas y previstas en la normativa comunitaria, con sus correspondientes transposiciones al ordenamiento interno. Aun cuando la aplicación de las medidas no es inmediata, resulta conveniente conocer su contenido, para anticipar la adecuación necesaria en los plazos previstos para su entrada en vigor. Por otra parte, la evolución de las directivas comunitarias que acaban de referirse ha terminado generando una cierta dispersión normativa que conviene estructurar para su mejor seguimiento.

2. Avances en el IVA del comercio electrónico de bienes y servicios con particulares

2.1. Antecedentes

La Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modificó la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (en adelante, Directiva del IVA), cambió sustancialmente en 2010 las normas de localización de los servicios a efectos del impuesto, pasando de un modelo de tributación en origen a un nuevo sistema basado en el principio de tributación en el país de destino.

De este modo, la regla general de localización de los servicios prestados a empresarios del IVA (B2B) pasó a atender al país de establecimiento del destinatario del servicio, es decir, al país del consumo efectivo del servicio, convirtiéndose tales destinatarios en los sujetos pasivos del impuesto por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Por motivos de limitación en la gestión del impuesto, la regla general de localización de los servicios prestados a personas que no tuvieran la condición de empresario o profesional del IVA, es decir, particulares o consumidores (B2C), siguió siendo el lugar de establecimiento del prestador. No obstante, en los casos en que fue posible y siempre y cuando no se impusieran cargas administrativas desproporcionadas a sus prestadores, se extendió la tributación en destino a este tipo de servicios; tal fue el caso de los servicios electrónicos y de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión (en adelante, servicios ETRT), para los que se estableció una regla especial de tributación en el Estado miembro de consumo, con independencia del lugar de establecimiento del prestador.

La entrada en vigor de dicha regla especial se aplazó hasta 2015, momento en que fue posible poner en marcha un nuevo sistema de punto único de contacto electrónico (portal web), denominado «mini ventanilla única», que, desde entonces, permite a los proveedores de los servicios ETRT prestados a consumidores declarar e ingresar el IVA en un único Estado miembro (de identificación), evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde presten los servicios (Estados miembros de consumo). Las declaraciones, junto con las cuotas de IVA recaudadas, son transferidas a continuación por el Estado miembro de establecimiento o identificación a los correspondientes Estados miembros de consumo.

El nuevo sistema de mini ventanilla única se articuló en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA o LIVA), en línea con la Directiva del IVA, a través de dos nuevos regímenes especiales, de carácter opcional, previstos en artículos 163 septiesdecies y siguientes:

- a) Un régimen especial para los empresarios establecidos en España, que pueden declarar e ingresar, a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), el IVA correspondiente a los servicios ETRT devengado en otros Estados miembros de la Unión distintos de España (denominado «régimen de la Unión»).
- b) Otro régimen especial que permite a los sujetos pasivos de los servicios ETRT no identificados a efectos de IVA en la Unión Europea identificarse en España y declarar e ingresar, a través de la sede electrónica de la AEAT, el IVA devengado por dichos servicios en cualquiera de los Estados miembros de la Unión (denominado «régimen exterior de la Unión»).

Este segundo régimen supuso una modificación y ampliación del régimen especial introducido en 2003 y aplicable hasta entonces a los servicios prestados por vía electrónica por proveedores no establecidos en la Unión Europea a personas que no tuvieran la condición de sujetos pasivos, que supuso el primer antecedente del sistema de ventanilla única.

Tras los primeros años de aplicación del sistema de mini ventanilla única para los servicios ETRT y una evaluación positiva de su funcionamiento, la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 (Directiva del IVA en el comercio electrónico), aprobó extender dicho sistema de punto único de declaración y recaudación del IVA a partir de 2021 a todos los servicios prestados a consumidores localizados a efectos del IVA en el Estado miembro de consumo y a las ventas a distancia. No obstante, se consideró oportuno introducir algunos ajustes previos en relación con la tributación y declaración de los servicios ETRT con efectos 1 de enero de 2019.

2.2. Modificaciones introducidas con efectos desde el 1 de enero de 2019

La Directiva del IVA en el comercio electrónico introdujo, con efectos desde el 1 de enero de 2019, tres modificaciones principales en la Directiva del IVA, todas ellas referidas a los servicios ETRT prestados a personas que no tengan la condición de empresario o profesional.

Dichas modificaciones fueron transpuestas a nuestro ordenamiento interno a través de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, que modificó, entre otras, la Ley del IVA.

El desarrollo reglamentario correspondiente se realizó a través del Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, que modificó, entre otros, el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA en lo sucesivo).

2.2.1. Umbral a escala comunitaria

Con efectos desde el 1 de enero de 2019, se ha establecido un umbral a escala comunitaria de 10.000 euros, que de no ser superado en el año precedente o en el año en curso, implica la tributación de los servicios ETRT, cuando el destinatario no tenga la condición de sujeto pasivo del IVA, en el Estado miembro de establecimiento del prestador en vez del de consumo.

Dicho umbral se ha introducido con el fin de reducir las cargas administrativas y tributarias que suponía aplicar el sistema de mini ventanilla única para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que prestan servicios ETRT de forma ocasional a consumidores finales de otros Estados miembros.

No obstante, en los casos en los que no se supere dicho umbral, la norma permite, cuando así lo decida el prestador, optar por tributar en el Estado miembro de consumo.

La introducción del umbral ha obligado a modificar las reglas especiales de localización de los servicios ETRT previstas en los apartados 4.º y 8.º del número uno del artículo 70 de la LIVA.

Por su parte, el RIVA se ha modificado previendo que aquellos empresarios que opten por la tributación de los servicios ETRT en el Estado miembro de consumo deberán justificar ante la Administración tributaria que dichos servicios han sido declarados fuera del territorio de aplicación del impuesto. Además, la opción deberá ser reiterada por el sujeto pasivo una vez transcurridos dos años naturales, quedando, en caso contrario, automáticamente revocada.

2.2.2. Ampliación del régimen exterior de la Unión

La configuración del régimen exterior de la Unión Europea introducido por la Directiva 2008/8/CE (régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no identificados en la Comunidad), que entró en vigor en 2015, dejaba fuera del régimen a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, pero identificados a efectos del IVA en un Estado miembro, porque realizaban operaciones que les obligaban a tener tal identificación.

Dichos sujetos pasivos identificados, pero no establecidos, en la Unión Europea no podían utilizar ni el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad (régimen exterior de la Unión), ni el régimen especial para los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad (régimen de la Unión).

Para superar dicha situación, la Directiva del IVA en el comercio electrónico modificó el régimen exterior de la Unión autorizando a los sujetos pasivos identificados, pero no establecidos en la Unión, a utilizar dicho régimen especial.

En consecuencia, se ha modificado, en la Ley del IVA, con efectos desde el 1 de enero de 2019, la regulación del régimen especial aplicable a los servicios ETRT prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, suprimiéndose el requisito de que tales sujetos pasivos no deban hallarse identificados a efectos del IVA en España por otro motivo distinto al de la aplicación del régimen.

2.2.3. Facturación

Como indica el legislador europeo, resultaba gravoso, para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales aplicables a los servicios ETRT, tener que cumplir con las exigencias en materia de facturación de todos los Estados miembros en los que se prestaban los servicios.

Por ello, para facilitar el uso de los regímenes especiales y para minimizar las cargas a las empresas que se acojan a dichos regímenes, se ha establecido en el RIVA que las normas de facturación aplicables a dichos servicios serán las del Estado miembro de establecimiento o identificación y no las del de consumo (art. 61 quinquiesdecies.3). En el mismo sentido, se ha modificado el artículo 2.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación).

2.3. Modificaciones introducidas con efectos desde el 1 de enero de 2021

La Directiva del IVA en el comercio electrónico introduce, con efectos a partir del 1 de enero de 2021, importantes novedades en los regímenes de la Unión y exterior de la Unión, hasta entonces aplicables exclusivamente a los servicios ETRT.

Ambos regímenes, que mantendrán su carácter opcional, ampliarán notablemente su ámbito objetivo, extendiendo el sistema de mini ventanilla única a todos los servicios prestados a particulares localizados en el Estado miembro de consumo y a las ventas a distancia de bienes, que, a su vez, ampliarán su perímetro de aplicación a determinados bienes importados de territorios o países o terceros.

De este modo, el 1 de enero de 2021 el sistema de mini ventanilla única perderá su condición reducida, pasando a convertirse *de facto* en el sistema de ventanilla única.

Dichas modificaciones aprobadas en la Directiva del IVA se encuentran en la actualidad pendientes de transposición al ordenamiento interno español. Mientras tanto, la Comisión

Europea presentó, con fecha 11 de diciembre de 2018, sendas propuestas de modificación de la Directiva del IVA y del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, del IVA (en adelante, Reglamento europeo del IVA), incluyendo y desarrollando nuevas previsiones sobre las incorporadas por la Directiva del IVA en el comercio electrónico.

El Consejo de la Unión Europea, en su reunión de 12 de marzo de 2019, dio su visto bueno a ambas propuestas para su adopción definitiva.

2.3.1. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Unión

El denominado régimen exterior de la Unión, hasta el 1 de enero de 2021 aplicable solo a los servicios ETRT, se ampliará para permitir declarar e ingresar, dentro de la ventanilla única, el IVA correspondiente a cualquier prestación de servicios a consumidores cuyo lugar de realización sea el territorio de la Unión (se modifican los arts. 358 bis y ss. de la Directiva del IVA).

De este modo, los Estados miembros permitirán acogerse a este régimen especial a cualquier sujeto pasivo no establecido en la Unión que preste servicios a particulares que estén establecidos en un Estado miembro o que tengan en él su domicilio o residencia habitual.

El IVA devengado deberá declararse e ingresarse en el Estado miembro de identificación del proveedor a través del sistema de ventanilla única, por medio de declaraciones electrónicas de carácter trimestral, que deberán presentarse durante el mes siguiente al de la finalización de cada trimestre.

2.3.2. Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo

El régimen especial de la Unión, que actualmente solo abarca los servicios ETRT, extenderá su ámbito de aplicación, del mismo modo que el régimen exterior de la Unión recién comentado, para integrar dentro de la ventanilla única, a partir del 1 de enero de 2021, todos los servicios prestados a particulares por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo. Pero, además, el régimen de la Unión se ampliará, también a partir del 1 de enero de 2021, para incluir dentro de la ventanilla única las ventas intracomunitarias a distancia de bienes realizadas por sujetos pasivos tanto establecidos como no establecidos en la Unión Europea (se modifican los arts. 369 bis y ss. de la Directiva del IVA).

El régimen comunitario actual de ventas a distancia (previsto los arts. 33 a 35 de la Directiva del IVA y en el art. 68, apartados tres a seis, de la LIVA) prevé que las ventas de

bienes transportados desde un Estado miembro a otro con destino a un consumidor final se entienden localizadas en el Estado miembro de llegada de los bienes cuando se supera en dicho Estado miembro un determinado umbral, que oscila entre los 35.000 euros y los 100.000 euros según dispone la Directiva del IVA (en España, el umbral es de 35.000 €). De este modo, el proveedor comunitario queda obligado a registrarse en el Estado miembro de llegada de los bienes e ingresar el IVA local repercutido con ocasión de dichas ventas a las autoridades tributarias del citado Estado miembro. Cuando no se supera el umbral, el proveedor puede aplicar el régimen de forma voluntaria.

A partir del 1 de enero de 2021, la Directiva del IVA incluirá una nueva definición de «ventas intracomunitarias a distancia de bienes», para distinguir dichas ventas de aquellas ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países, para las que se crea un nuevo régimen especial, que se comenta más adelante.

De este modo, tendrán la consideración de ventas intracomunitarias a distancia de bienes aquellos suministros que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, o en cuyo transporte o expedición haya intervenido el proveedor de manera indirecta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la entrega de bienes se efectúe para cualquier persona que no tenga la condición de empresario o profesional.
- b) Que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos, ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento.

No obstante, dicha definición de ventas intracomunitarias a distancia de bienes no será aplicable a las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte, de colección o de antigüedades, ni a las entregas de medios de transporte de ocasión, que, en consecuencia, no podrán acogerse al presente régimen.

La Directiva del IVA incluye, en su artículo 33, una regla de localización de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, en virtud de la cual dichas entregas quedarán localizadas a efectos del IVA en el Estado miembro de llegada de los bienes.

Como se comenta más adelante, con la nueva regulación, se suprimen los diferentes umbrales existentes actualmente para las ventas a distancia, estableciéndose uno único a escala de la Unión de 10.000 euros, que de no ser superado implicará la tributación de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes en el Estado miembro de salida de la mercancía y no en el de llegada. Debe advertirse que el cómputo de dicho umbral incluye también los servicios ETRT y resultará de aplicación solo para el caso de que el proveedor esté establecido en la Unión. No obstante, del mismo modo que ocurre en la actualidad, también será posible, cuando no se haya superado dicho umbral y así lo decida el prestador, optar por tributar en el Estado miembro de consumo (Estado miembro de llegada de la mercancía).

Cuando se opte por el presente régimen especial, la declaración e ingreso del IVA se realizará a través del sistema de ventanilla única en el Estado miembro de establecimiento o identificación del proveedor. Las declaraciones de carácter electrónico y periodicidad trimestral deberán presentarse durante el mes siguiente al de la finalización de cada trimestre.

2.3.3. Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países

La Directiva del IVA en el comercio electrónico introduce, a partir del 1 de enero de 2021, un nuevo régimen especial de ventanilla única, similar al de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países directamente enviados a un cliente que no tenga la condición de empresario o profesional (arts. 369 terdecies y ss. de la Directiva del IVA). Dicho régimen especial podrá ser aplicado por sujetos pasivos tanto establecidos como no establecidos en la Unión Europea.

El régimen quedará limitado a las ventas de bienes que se expidan o transporten en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, valor a partir del cual es exigible una declaración completa en aduana en el momento de la importación.

De este modo, la Directiva del IVA incorpora una nueva definición de ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países, en virtud de la cual recibirán tal consideración los suministros de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, o en cuyo transporte o expedición haya intervenido el proveedor de manera indirecta, a partir de un tercer territorio o de un tercer país con destino a un cliente situado en un Estado miembro, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la entrega de bienes se efectúe para cualquier persona que no tenga la condición de empresario o profesional.
- b) Que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos, ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento.

Resulta destacable que el nuevo concepto de ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países ampara dos supuestos:

- a) Las ventas de bienes entregados a un cliente situado en el mismo Estado miembro de importación de los bienes.
- b) Aquellas ventas de bienes importados en un Estado miembro y enviados a otro Estado miembro para su entrega al cliente.

De este modo, se crean dos nuevas reglas de localización:

- a) Las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países al Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente se considerarán localizadas en dicho Estado miembro siempre que se declare el IVA sobre dichas mercancías en el marco del presente régimen especial (el proveedor no establecido en la Unión podrá optar por no aplicar el presente régimen y aplicar el nuevo régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones que se comenta más adelante).
- b) Las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países a un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente se considerarán localizadas en el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente.

No obstante, del mismo modo que en el caso de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, las mencionadas reglas de localización no serán aplicables a las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte, de colección o de antigüedades, ni a las entregas de medios de transporte de ocasión, que, por tanto, no podrán acogerse al presente régimen.

Como se comenta más adelante, la nueva normativa incluye una exención técnica del IVA en el momento de la importación de las mercancías declaradas con arreglo al presente régimen especial, con el fin de evitar una doble imposición: en el momento de la importación y con ocasión de la venta sujeta al régimen.

Los bienes sujetos a impuestos especiales quedan excluidos del ámbito de aplicación del régimen, dado que dichos impuestos forman parte del importe imponible a efectos del IVA en el momento de la importación.

Además, con el fin de proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros, la normativa prevé que los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial deberán estar obligados a designar un intermediario como responsable de liquidar el IVA y de cumplir las obligaciones establecidas en el régimen especial en su nombre y por su cuenta, con la excepción de aquellos sujetos pasivos que están establecidos en un país con el que la Unión haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua.

El devengo del IVA correspondiente a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países seguirá el criterio de caja, por cuanto se entenderá a efectos del IVA que la entrega de los bienes se produce en el momento en el que se haya aceptado el pago.

La declaración e ingreso del IVA a través del sistema de ventanilla única se realizará por el sujeto pasivo que se acoja al régimen especial o su intermediario a través de una declaración electrónica, que tendrá periodicidad mensual y que deberá presentarse durante el mes siguiente al del final del periodo impositivo a que se refiera. En dichos casos, los Estados miembros no podrán imponer, a efectos del IVA, ninguna otra obligación o control en el momento de la importación.

2.3.4. Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

Se crea un nuevo régimen especial en la Directiva del IVA para aquellos casos en los que el proveedor del bien no establecido en el territorio de la Unión no opte por el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países comentado en el punto anterior (arts. 369 sexvicies y ss. de la Directiva del IVA).

Dicho régimen especial resultará de aplicación exclusivamente para la importación de bienes en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros y no resultará de aplicación a los productos sujetos a impuestos especiales, tal como ocurre con el régimen de ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países.

Bajo el presente régimen, el Estado miembro de importación autorizará a la persona que presente las mercancías en aduana por cuenta de la persona a la que estas vayan destinadas en el territorio de la Unión a acogerse al régimen especial de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones en relación con los bienes expedidos o transportados con destino a dicho Estado miembro.

En virtud del presente régimen especial, el IVA recaudado se comunicará electrónicamente en una declaración mensual, en la que se indicará el importe total del IVA adeudado durante el mes correspondiente. De acuerdo con la redacción inicial de la Directiva del IVA en el comercio electrónico, los Estados miembros exigirán que dicho IVA se pague a más tardar al final del mes siguiente a la importación. No obstante, dicho plazo se fija hasta mediados del mes siguiente al mes de importación en la propuesta de directiva presentada por la Comisión Europea de fecha 11 de diciembre de 2018, sobre la que el Consejo de la Unión ya ha dado su visto bueno, en su reunión de 12 de marzo de 2019, para su aprobación definitiva tras el preceptivo informe consultivo del Parlamento Europeo.

Cuando el Estado miembro de importación no establezca la aplicación sistemática de tipos reducidos del IVA con arreglo a este régimen especial, el cliente final podrá optar por el procedimiento de importación habitual para beneficiarse de un posible tipo reducido del IVA.

2.3.5. Exenciones en importaciones de escaso valor

Con la introducción, a partir del 1 de enero de 2021, del nuevo régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países y con el fin de evitar la doble imposición, la Directiva del IVA introduce una exención del IVA (art. 143.1, letra c), bis) en el momento de la importación de las mercancías declaradas con arreglo a dicho régimen especial (importación de bienes en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 €).

Al mismo tiempo y con el fin de no alterar la competencia entre los proveedores de dentro y fuera de la Unión, con efectos a partir del 1 de enero de 2021, se suprime la exención

a la importación de productos en pequeños envíos de escaso valor que prevé la Directiva 2009/132/CE y que se encuentra actualmente prevista en el artículo 34 de la Ley del IVA (importaciones de bienes cuyo valor global no excede de 22 €).

2.3.6. Umbral aplicable a los sujetos pasivos que realicen ventas intracomunitarias a distancia de bienes, y prestaciones de servicios electrónicos y de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión

El umbral de 10.000 euros a escala comunitaria incorporado por la Directiva del IVA en el comercio electrónico, con efectos 1 de enero de 2019, para los sujetos pasivos del IVA establecidos en la Unión pero no en el Estado miembro de consumo, que presten servicios ETRT comprenderá también, a partir del 1 de enero 2021, las ventas intracomunitarias a distancia de bienes. De este modo, de no ser excedido el citado umbral en el año anterior o en el año en curso, el proveedor tributará por los citados servicios y entregas de bienes en el Estado miembro donde se encuentre establecido.

No obstante, también será posible, cuando no se haya superado dicho umbral y así lo decida el proveedor, optar por tributar en el Estado miembro de consumo a través del régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo.

Nótese que, con la configuración prevista en la Directiva del IVA, el cómputo de dicho umbral no comprenderá todos los servicios a los que resulta de aplicación el citado régimen especial, sino solo los servicios ETRT, además de, como se ha señalado, las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.

2.3.7. Condición de sujeto pasivo de determinados operadores de interfaces digitales

Tal como expone el legislador comunitario en la exposición de motivos de la Directiva del IVA en el comercio electrónico, una parte importante de las ventas a distancia de bienes, con independencia de que se suministren de un Estado miembro a otro o de terceros territorios o terceros países a la Comunidad, se facilita mediante el uso de interfaces electrónicas, que a menudo recurren a servicios de almacenamiento y despacho. Si bien los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del IVA pueda ser considerada, en tales casos, responsable solidaria del pago del IVA, el legislador comunitario ha considerado probado que esto no basta para garantizar la recaudación del IVA de manera efectiva y eficaz.

Para lograr ese objetivo y aligerar la carga administrativa de los vendedores, las administraciones tributarias y los consumidores, se ha decidido implicar a los operadores titulares de una interfaz electrónica que facilitan determinadas ventas a distancia de bienes

mediante el uso de dichas interfaces electrónicas en la declaración y recaudación del IVA devengado con ocasión de dichas ventas.

De este modo, la Directiva del IVA dispone que recibirán la consideración de sujetos pasivos los operadores titulares de una interfaz electrónica que faciliten las siguientes ventas a distancia:

- a) Venta a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros (art. 14 bis, apartado 1, de la Directiva del IVA).
- b) Suministro de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad a una persona que no sea sujeto pasivo (art. 14 bis, apartado 2, de la Directiva del IVA).

En dichos casos, se considerará a efectos del IVA que tales operadores de la interfaz actúan como intermediarios en nombre propio y por cuenta del proveedor de los bienes y, por tanto, se considerará a efectos del IVA que compran y venden ellos mismos dichos bienes. Además, tendrán la obligación de llevar un registro de los suministros que realicen (art. 242 bis de la Directiva del IVA).

En estos casos, el sujeto pasivo intermediario aplicará una regla de devengo especial siguiendo un criterio de caja, de manera que el devengo del impuesto se producirá en el momento en el que haya sido aceptado el pago (art. 66 bis de la Directiva del IVA).

2.3.8. Exoneración de facturación de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes

Para reducir las cargas de las empresas que se acojan al régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, la Directiva del IVA, en su nueva redacción dada por la Directiva del IVA en el comercio electrónico, prevé la eliminación de la obligación de expedir factura que documente dichas ventas.

2.4. Propuesta de Directiva de la Comisión Europea que modifica la Directiva del IVA en determinados aspectos del comercio electrónico

Como se ha comentado, la Comisión Europea publicó, en fecha 11 de diciembre de 2018, una propuesta de modificación de la Directiva del IVA, para desarrollar algunas medidas introducidas por la Directiva del IVA en el comercio electrónico.

La propuesta recibió el visto bueno del Consejo de la Unión Europea en su reunión de 12 de marzo de 2019, para su posterior aprobación tras el preceptivo informe consultivo del Parlamento Europeo.

Las principales modificaciones introducidas por dicha directiva son las siguientes:

2.4.1. Tratamiento de las entregas de bienes entre proveedores y operadores de interfaces digitales que reciben la consideración de sujetos pasivos de ventas a distancia de bienes

Como se ha expuesto, a partir del 1 de enero de 2021, cuando un operador de una interfaz electrónica facilite la venta a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países o el suministro de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad a un particular, se considerará a dicho operador de la interfaz como intermediario en nombre propio y por cuenta del proveedor y, por tanto, se entenderá que el operador de la interfaz recibe y entrega él mismo los bienes.

De esta forma, desde un punto de vista del IVA, se divide efectivamente el suministro desde el proveedor que vende los bienes al cliente utilizando una interfaz electrónica en dos suministros: a) un suministro del proveedor a la interfaz electrónica (suministro de empresa a empresa) y b) otro de la interfaz electrónica al cliente (suministro de empresa a cliente).

El legislador de la Unión ha visto necesario modificar la Directiva del IVA para determinar a qué suministro debe atribuirse la expedición o transporte de los bienes. De este modo, la directiva dispone que la expedición o el transporte debe atribuirse al suministro de la interfaz electrónica al cliente.

Para evitar cargas administrativas adicionales para las empresas afectadas, así como el riesgo de pérdidas de ingresos por IVA, se ha previsto que el suministro entre empresas desde el proveedor que vende los bienes utilizando una interfaz electrónica a la interfaz electrónica quede exento del IVA, reconociéndose a dicho proveedor el derecho a la deducción del IVA que haya soportado respecto de la adquisición o importación de los bienes entregados (exención plena).

2.4.2. Ampliación del sistema de ventanilla única para determinadas entregas de bienes interiores

Con arreglo a la nueva redacción de la Directiva del IVA (art. 369 ter), dada por la Directiva del IVA en el comercio electrónico, la ventanilla única no puede utilizarse para declarar y abonar el IVA sobre una entrega interior de bienes.

Habida cuenta de que los proveedores que venden bienes utilizando una interfaz electrónica pueden disponer de existencias de bienes en diferentes Estados miembros desde los cuales realizan entregas interiores, las interfaces electrónicas que se considere que han

entregado ellas mismas dichos bienes estarían obligadas a registrarse a efectos del IVA en todos esos Estados miembros para declarar y pagar el IVA sobre dichas entregas interiores.

De esta forma, se eliminaría la simplificación de la ventanilla única para las interfaces electrónicas, lo que generaría obligaciones adicionales para dichas interfaces.

Por ello, para el caso de intermediación en ventas intracomunitarias a distancia de bienes, la directiva autoriza a las interfaces electrónicas a utilizar la ventanilla única también para los suministros interiores a los clientes cuando se considere a efectos de IVA que entregan los bienes ellas mismas en su función de intermediarias en nombre propio y por cuenta del proveedor de los bienes.

2.4.3. Modificación del plazo de pago del IVA en el régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

Por último, la directiva incluye una última modificación para la declaración y el pago del importe del IVA dentro del régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones.

Con arreglo a lo dispuesto en la regulación de dicho régimen especial, en su redacción dada por la Directiva del IVA en el comercio electrónico, el pago global del IVA sobre las importaciones debe abonarse a las autoridades aduaneras a más tardar al final del mes siguiente al de importación.

Sin embargo, este plazo no está en consonancia con el plazo establecido para el pago global de la deuda aduanera en el artículo 111 del Código Aduanero de la Unión, que prevé un pago aplazado hasta mediados del mes siguiente al mes de importación. De este modo, la propuesta de directiva adecúa la fecha límite para el pago aplazado en virtud del mencionado régimen especial con la prevista en el Código Aduanero de la Unión.

2.5. Propuesta de Reglamento de la Comisión Europea que modifica el Reglamento europeo del IVA sobre determinados aspectos relacionados con el comercio electrónico

En fecha 11 de diciembre de 2018 y al mismo tiempo que publicó la propuesta de modificación de la directiva que acabamos de comentar, la Comisión Europea publicó una propuesta de modificación del Reglamento europeo del IVA, con el fin de establecer las normas de aplicación detalladas necesarias para apoyar las modificaciones introducidas por la Directiva del IVA en el comercio electrónico.

Dichas normas, que serán de aplicación directa a partir del 1 de enero de 2021, sin necesidad de transposición al ordenamiento interno, recibieron la aprobación del Consejo de la Unión en su reunión de 12 de marzo de 2019.

A continuación se exponen las modificaciones más relevantes introducidas en el Reglamento europeo del IVA.

2.5.1. Intervención indirecta del proveedor en las ventas a distancia

Como se ha comentado, la Directiva del IVA, modificada por la Directiva del IVA en el comercio electrónico, define los conceptos de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y de ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países. Estas definiciones abarcan igualmente las entregas de bienes en las que el proveedor interviene de manera indirecta en la expedición o el transporte de los bienes con destino al cliente. A fin de garantizar la aplicación correcta y uniforme de estas definiciones, se incluye, en el nuevo artículo 5 bis, una definición del concepto de intervención «de manera indirecta».

Así, por ejemplo, se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, incluso cuando el proveedor haya intervenido de manera indirecta en la expedición o transporte de los bienes, en los siguientes casos:

- a) Cuando el proveedor subcontrate la expedición o el transporte de los bienes a un tercero que los entregue físicamente al cliente.
- b) Cuando un tercero se encargue de la expedición o el transporte de los bienes, pero el proveedor asuma toda o parte de la responsabilidad por la entrega física de los productos al cliente.
- c) Cuando el proveedor facture y cobre las tasas de transporte al cliente y las remita ulteriormente a un tercero que se encargue de organizar la expedición o el transporte de los bienes.
- d) Cuando el proveedor contribuya por cualquier medio a los servicios de entrega de un tercero al cliente, ponga en contacto al cliente y al tercero o facilite de cualquier otra forma al tercero la información necesaria para la entrega de los bienes al consumidor.

No obstante, no se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta cuando el cliente transporte él mismo los bienes o cuando el cliente organice la entrega de los bienes con un tercero y el proveedor no intervenga de manera directa o indirecta para organizar o contribuir a organizar la expedición o el transporte de dichos bienes.

2.5.2. Disposiciones relativas a las interfaces electrónicas

Se desarrollan determinadas definiciones y conceptos relativos a los supuestos en los que los operadores de interfaces electrónicas adquieren la condición de sujetos pasivos.

2.5.2.1. Definición del término «facilitar»

Se establecen las circunstancias en que se considerará que un sujeto pasivo facilita las ventas de bienes mediante el uso de una interfaz electrónica (nuevos arts. 5 ter y 54 ter del Reglamento europeo del IVA).

De este modo, se entiende por «facilitar» la utilización de una interfaz electrónica para permitir a un cliente y a un proveedor que venda bienes a través de la interfaz electrónica entablar un contacto que se materialice en una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica a dicho cliente.

No obstante, se entenderá que una interfaz no facilitará una entrega de bienes cuando concurren las condiciones siguientes:

- a) Cuando no fije, de manera directa o indirecta, los términos generales con arreglo a los cuales se realiza la entrega de los bienes.
- b) Cuando no intervenga, de manera directa o indirecta, en el cobro al cliente del pago efectuado.
- c) Cuando no intervenga, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de los bienes.

Además, tampoco se entenderá que una interfaz ha facilitado la entrega de los bienes cuando solo se encargue de:

- a) El tratamiento de los pagos en relación con la entrega de bienes.
- b) El listado o la publicidad de bienes.
- c) La reorientación o la transferencia de clientes a otras interfaces electrónicas en las que los bienes se pongan a la venta, sin ninguna otra intervención en el suministro.

2.5.2.2. Determinación del momento del pago en los supuestos en los que aplica el criterio de caja

Se incluyen las disposiciones específicas relativas a las condiciones para determinar el momento en que se acepta el pago para el caso de aquellas entregas de bienes a distancia cuyo devengo sigue el criterio de caja (suministros realizados por interfaces que faciliten las entregas de bienes en la Comunidad realizadas por sujetos pasivos no establecido en la Comunidad o suministros realizados por cualquier sujeto pasivo que haga uso del régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países), a fin de determinar en qué periodo impositivo deben declararse.

De esta manera, se entenderá que el momento en que se acepta el pago es el momento en que la confirmación del pago, el mensaje de autorización del pago o un compromiso de pago del cliente son recibidos por el proveedor que vende bienes a través de la interfaz electrónica o por su cuenta, con independencia de cuándo se ha efectuado el pago efectivo del dinero (nuevos arts. 41 bis y 61 ter del Reglamento europeo del IVA).

2.5.2.3. Contenido de los registros de las interfaces digitales

Se detalla en el nuevo artículo 54 quater del Reglamento europeo del IVA el contenido de la información que debe mantenerse en los registros de los sujetos pasivos que faciliten las entregas de bienes en la Comunidad mediante el uso de una interfaz electrónica.

2.5.2.4. Responsabilidad de las interfaces digitales en el pago del IVA

Se añade el nuevo artículo 5 quater, en el que se especifica que cuando se considere que una interfaz electrónica ha recibido y entregado ella misma los bienes, no incurrirá en responsabilidad por el pago de ningún importe del IVA que supere el que haya declarado y pagado por las ventas efectuadas a través de la interfaz electrónica.

Esta disposición se entiende necesaria para permitir a los Estados miembros liberar a las interfaces electrónicas de pagos del IVA adicionales cuando la interfaz dependa de la información facilitada por el proveedor que venda bienes a través de la interfaz y pueda demostrar que ha actuado de buena fe.

Asimismo, se aclara que se presumirá que cualquier proveedor que venda bienes a través de la interfaz es un sujeto pasivo y que su cliente no lo es. Esta presunción pretende liberar a la interfaz de la carga de tener que demostrar el estatus del vendedor y del cliente.

2.5.2.5. Otras disposiciones

Se introducen y actualizan otras disposiciones del Reglamento europeo del IVA, de carácter de gestión, relativas a la ampliación del ámbito de aplicación de la ventanilla única, tales como el modo y el plazo para realizar rectificaciones en las declaraciones previas efectuadas a través de la ventanilla única (tres años) y la asignación del número de identificación al intermediario que actúe en nombre y por cuenta de un sujeto pasivo que utilice la ventanilla única para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países.

Por último, el reglamento dispone que las medidas serán aplicables a partir del 1 de enero de 2021, que es la fecha de aplicación de las disposiciones de la Directiva del IVA en el comercio electrónico. A tal fin, se propone la posibilidad de que los sujetos pasivos puedan registrarse en la ventanilla única a partir del 1 de octubre de 2020, de forma que puedan utilizarla a partir del 1 de enero de 2021.

3. Avances en el régimen definitivo del IVA de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios

3.1. Contexto

Al mismo tiempo que los Estados miembros avanzan en la transposición de las modificaciones introducidas por la Directiva del IVA en el comercio electrónico respecto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a particulares –operaciones entre empresas y consumidores–, el legislador de la Unión Europea progresa en el desarrollo del «régimen definitivo del IVA» para las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre sujetos pasivos del impuesto –operaciones entre empresas–.

El régimen actual de tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias entre empresas entró en vigor el 1 de enero de 1993, momento en el que se modificó el sistema para adaptarlo al nuevo mercado interior de la Unión Europea tras quedar suprimidos los controles fiscales en las fronteras interiores entre Estados miembros, permitiendo la libre circulación de mercancías.

Ante la imposibilidad de instaurar en dicho momento un régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo de bienes y servicios entre empresas y con el ánimo de no entorpecer la supresión de las fronteras interiores de la Unión, se alcanzó un acuerdo sobre un sistema provisional, que debía sustituirse por el definitivo cuando las circunstancias lo permitieran.

La alternativa que se adoptó en aquel momento, denominado régimen transitorio del IVA, sigue en vigor 26 años más tarde. Como es sabido, dicho régimen divide la circulación transfronteriza de bienes entre empresas en dos operaciones distintas: una entrega de bienes exenta en el Estado miembro de partida de los bienes y una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino. Estas normas no dejan de plantear inconvenientes puesto que generan un alto riesgo de fraude, al mismo tiempo que la complejidad intrínseca del sistema desalienta el comercio transfronterizo de bienes.

Tras una amplia consulta, la Comisión Europea adoptó en 2016 el llamado «Plan de acción sobre el IVA» con la intención de adoptar un régimen definitivo del impuesto para el comercio transfronterizo entre empresas dentro de la Unión basado en el principio de tributación en el Estado miembro de destino, con el fin de crear un espacio europeo de aplicación del IVA único y sólido.

Como resultado de las acciones realizadas en ejecución de dicho plan, en fecha 25 de mayo de 2018, la Comisión Europea presentó una propuesta de directiva que modifica la Directiva del IVA con la introducción de las medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA.

Está previsto que dicho régimen definitivo se adopte gradualmente en dos fases: a) una primera fase en la que se abordarán las entregas de bienes entre empresas dentro de la

Unión, cuya fecha de entrada en vigor está prevista para el 1 de julio de 2022, y b) una segunda que abarcará las prestaciones de servicios también entre empresas, que se implementará una vez se haya evaluado la primera fase.

Mientras esta reforma se materializa, se han introducido en la Directiva del IVA y su Reglamento de Ejecución europeo cuatro medidas específicas de simplificación y aclaración del tratamiento de las entregas intracomunitarias de bienes, que resultarán de aplicación a partir del 1 de enero de 2020.

3.2. Modificaciones introducidas para 2020

La Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, ha introducido modificaciones de armonización y simplificación en la Directiva del IVA en lo que se refiere a las ventas en consigna (acuerdos de existencias de reserva), las ventas en cadena y el requisito del NIF-IVA como elemento material para la aplicación de la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes.

España debe transponer dichas modificaciones a la normativa interna, a más tardar, el 31 de diciembre de 2019, para que resulten de aplicación a partir del 1 de enero de 2020. En este sentido, el Ministerio de Hacienda publicó, en fecha 20 de marzo de 2019, la consulta pública previa sobre la transposición al derecho nacional de la directiva, cuyo plazo para la presentación de aportaciones terminó el 10 de abril.

Al mismo tiempo, el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, ha modificado el Reglamento de Ejecución europeo del IVA en lo que respecta a la prueba del transporte en las entregas intracomunitarias de bienes y ha especificado el contenido del nuevo registro que se crea para las ventas en consigna.

Los cambios introducidos en dicho reglamento surtirán efecto directamente a partir del 1 de enero de 2020, sin necesidad de transposición al ordenamiento interno.

3.2.1. Ventas en consigna

Las ventas en consigna son aquellas realizadas por un proveedor de un Estado miembro a un cliente de otro Estado diferente previa su consignación o almacenamiento en el Estado de este último.

El problema fundamental que plantean estas ventas es la disquisición sobre si dan lugar a un tráfico intracomunitario o, junto con este, a una entrega interior al cliente final.

Si se entiende que desencadenan dos operaciones sucesivas (tráfico intracomunitario y entrega interior), el proveedor no establecido se ve forzado a cumplir con delegaciones de registro en un Estado que no es el de su establecimiento.

Pues bien, a diferencia de lo que ocurre en otros Estados miembros, la normativa española del IVA no prevé, en la actualidad, medida de simplificación alguna para las operativas de venta en consigna cuando el proveedor se encuentra establecido en otro Estado miembro y el cliente en España.

No obstante, la Dirección General de Tributos ha venido estableciendo, por medio de sus consultas, las condiciones que deben concurrir para que el proveedor europeo pueda tratar los envíos de la mercancía a España con ocasión de dichas ventas en consigna como entregas intracomunitarias de bienes directas sin que sean seguidas de una entrega interior, evitando la obligación de registrarse a efectos del IVA ante la AEAT.

En concreto, el centro directivo ha venido estableciendo que, para que tales envíos de mercancías puedan recibir la consideración de entregas intracomunitarias de bienes, el cliente debe asumir el riesgo de las mercancías una vez introducidas en el almacén, sin limitación esencial sobre el poder de disposición de las mismas.

La Directiva del IVA pasa ahora a regular dicha simplificación, en su nuevo artículo 17 bis, disponiendo los requisitos que deben darse para evitar el registro a efectos del IVA en España.

De este modo, deberá existir un acuerdo de venta en consigna entre proveedor y adquirente, en virtud del cual este último podrá entrar en posesión de los bienes y disponer de ellos a título de propietario tras su llegada a España. Además, el proveedor no deberá hallarse establecido a efectos del IVA en España y el cliente español deberá comunicar su NIF-IVA español a su proveedor europeo, que deberá conocer dicha información en el momento del inicio del transporte de la mercancía.

Tanto proveedor como cliente deberán registrar los bienes afectos a esta operativa en un nuevo registro creado a tal efecto, previsto en el nuevo apartado 3 en el artículo 243 de la Directiva del IVA. Por su parte, el proveedor estará obligado a registrar los envíos a España en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias del Estado miembro de salida de los bienes, para lo cual se ha modificado el artículo 262 de la Directiva de IVA.

Por último, se regula el plazo de tiempo en el que los bienes deberán ser adquiridos por el cliente español para que resulte de aplicación la simplificación: un periodo no superior a 12 meses desde su llegada a España.

Debe indicarse que la nueva normativa no aclara el momento en el que deberá entenderse producido el devengo de la entrega intracomunitaria de bienes. En concreto, si tal operación se considerará producida con a) la *traditio*, entendida como el momento de la venta jurídica realizada entre las partes, o b) en el momento de la puesta a disposición en el sentido de la jurisprudencia comunitaria en materia del IVA (disposición del bien a título de propietario). Habrá que estar, por tanto, a la transposición que el legislador nacional realice de la directiva para ver si esta cuestión queda finalmente resuelta.

3.2.2. Ventas en cadena

El nuevo artículo 36 bis de la Directiva del IVA aclara el tratamiento del IVA de las ventas en cadena, esto es, de aquellas entregas sucesivas de los mismos bienes que son objeto de un único transporte intracomunitario a partir un Estado miembro hasta otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor al último en la cadena.

El tratamiento a efectos del IVA de estas operaciones ha generado diversos conflictos cuando del transporte se encarga un «operador intermediario» de la cadena, que han sido resueltos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Ahora se aclara su régimen tributario en la Directiva del IVA.

Con la nueva regulación, el transporte intracomunitario de los bienes se imputará en este tipo de operaciones exclusivamente a una de las entregas, que será la única que deberá beneficiarse de la exención del IVA prevista para las entregas intracomunitarias de bienes.

Cuando el transporte de los bienes lo realice el operador intermediario (distinto del proveedor inicial o cliente final), dicho transporte se imputará a la entrega realizada a dicho operador intermediario, a no ser que este último haya comunicado a su proveedor un NIF-IVA del Estado miembro desde el que se expiden los bienes, en cuyo caso el transporte intracomunitario se imputará a la entrega realizada por el operador intermediario.

Las demás entregas de la cadena deberán calificarse como ventas interiores y podrán requerir la identificación a efectos del IVA del proveedor en el Estado miembro de entrega de los bienes.

3.2.3. El NIF-IVA como requisito material para la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes

El nuevo apartado 1 bis del artículo 138 de la Directiva del IVA establece la inclusión del NIF-IVA del adquirente, asignado por un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie el transporte de los bienes, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (sistema de intercambio de información VIES) como condición material y no formal, para la aplicación de la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes, junto con la condición de que los bienes se transporten fuera del Estado miembro de entrega.

No obstante, como única excepción, tal requisito no será exigido en aquellos casos en los que el proveedor pueda demostrar que actúa de buena fe, circunstancia que se entenderá producida cuando pueda justificar debidamente el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención ante las autoridades tributarias competentes.

Debe señalarse que la jurisprudencia europea, y también la nacional, reconociendo la menor importancia del requisito formal sobre el material en el IVA, había venido estable-

ciendo que la identificación a efectos del IVA del destinatario debía considerarse como un requisito formal y no material para la aplicación de la exención del IVA en las entregas intracomunitarias de bienes y, por tanto, la falta de dicho requisito, aunque podía derivar en una sanción formal, no debía cuestionar la aplicación de la exención.

Quedan en el aire las implicaciones que tendrá la falta del NIF-IVA del destinatario en aquellas entregas intracomunitarias de bienes que se produzcan en un momento en que el NIF-IVA del destinatario está en tramitación en el Estado miembro de destino de las mercancías y aún no haya sido concedido, así como en aquellos supuestos en los que el destinatario de los bienes no disponga de un NIF-IVA, al existir en el Estado de miembro de llegada de los bienes un umbral por debajo del cual no sea exigible tal identificación. Habrá que estar a la transposición que realiza el legislador nacional de la directiva, para conocer si estas cuestiones quedan resueltas.

3.2.4. Prueba del transporte intracomunitario en las entregas intracomunitarias de bienes

Como es sabido, la Directiva del IVA y la normativa nacional exigen como condición para la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes que las mercancías deban ser expedidas o transportadas desde un Estado miembro a otro.

Sin embargo, los Estados miembros han aplicado enfoques diversos para la prueba de esta condición, que han generado dificultades e inseguridad jurídica para las empresas.

Con el fin de ofrecer una solución práctica a las empresas, al tiempo que garantías a las administraciones tributarias, se han introducido en el Reglamento de Ejecución europeo del IVA dos presunciones *iuris tantum* (que admiten prueba en contrario por la Administración) en relación con la prueba del transporte intracomunitario. En cualquier caso, siempre será el proveedor de los bienes quien tendrá que aportar o acreditar frente a la Administración el transporte intracomunitario.

Cuando el transporte de la entrega intracomunitaria lo realice el vendedor, este deberá disponer de al menos dos elementos de prueba no contradictorios. Cuando el transporte de la entrega intracomunitaria lo realice el adquirente, el vendedor deberá disponer de a) una declaración escrita del adquirente que certifique que los bienes han sido transportados por él y b) al menos dos elementos de prueba no contradictorios.

A estos efectos, los elementos de prueba del transporte intracomunitario serán: a) los documentos relacionados con la expedición o el transporte de los bienes, tales como un documento CMR, un conocimiento de embarque, una factura de flete aéreo o una factura del transportista de los bienes; b) 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; c) documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino; o d)

un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado miembro.

3.3. Características principales del régimen definitivo del IVA en el comercio intracomunitario de bienes entre empresarios

El régimen definitivo del IVA pivotará sobre el nuevo concepto de «entregas de bienes dentro de la Unión», que sustituirá al presente tratamiento del comercio transfronterizo de bienes entre empresas de distintos Estados miembros que esta doble operativa y, por tanto, la exención en origen solamente se mantendrá cuando el adquirente sea un sujeto pasivo certificado. Esta última calificación resulta ser uno de los ejes básicos de la reforma. Actualmente divide la operación en dos: a) una entrega de bienes exenta en el Estado miembro de partida de los bienes y b) una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino.

3.3.1. Concepto de entregas de bienes dentro de la Unión

Se propone añadir un punto 3 al apartado 4 del artículo 14 de la Directiva del IVA, que incluirá una definición de entrega de bienes dentro de la Unión.

Con la nueva regulación, se entenderá por entrega de bienes dentro de la Unión aquella realizada por un sujeto pasivo a otro sujeto pasivo –o a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo– en el marco de la cual los bienes sean expedidos o transportados, o por cuenta del proveedor o por cuenta del adquirente de los bienes dentro de la Unión, desde un Estado miembro a otro.

3.3.2. Regla de localización

La nueva normativa mantiene las normas generales que determinan el lugar de entrega de los bienes que no han sido objeto de transporte (el lugar donde se encuentran los bienes en el momento de la entrega) y del lugar de entrega de los bienes objeto de transporte (el lugar donde se encuentran los bienes en el momento en que se expiden o se inicia el transporte).

Sin embargo, se propone una nueva excepción a la norma general, para la que se añade un nuevo artículo 35 bis de la Directiva del IVA, según la cual el lugar de realización de una entrega de bienes dentro de la Unión deberá considerarse el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte de los mismos con destino al adquirente.

La combinación de la definición de entrega de bienes dentro de la Unión y de la nueva norma propuesta sobre su lugar de realización garantizará la tributación de las entregas de bienes transfronterizas entre empresas dentro de la Unión en el Estado miembro de destino, lo cual implicará que la entrega quede gravada al tipo del IVA que resulte de aplicación en el Estado miembro de llegada de la mercancía.

3.3.3. Devengo del IVA

Se propone una norma única de devengo de las entregas dentro de la Unión, modificándose para ello el artículo 67 de la Directiva del IVA.

Con arreglo a esta norma, el IVA se devengará, del mismo modo que ocurre actualmente con las entregas intracomunitarias de bienes y adquisiciones intracomunitarias de bienes, el día 15 del mes siguiente al del inicio del transporte o en la fecha de expedición de la factura que documente la operación si es anterior.

3.3.4. Sujeto pasivo y «sujeto pasivo certificado»

La regulación del sujeto pasivo de las entregas de bienes dentro de la Unión, combinada con su regla de localización, supone un cambio sustancial en la estructura del impuesto, creándose un nuevo concepto: el Estado miembro de tributación.

De este modo, se producirá una disociación entre el Estado miembro de localización o realización de la operación (el Estado miembro de llegada de los bienes) y el Estado miembro de tributación (Estado miembro donde deberá ser declarado e ingresado el IVA devengado por la operación).

Se establece, para las entregas de bienes dentro la Unión, el principio general previsto en el artículo 193 de la directiva, según el cual será sujeto pasivo de la entrega el proveedor del bien, que deberá ingresar el IVA del Estado miembro de destino de la mercancía a través del sistema de ventanilla única en el Estado de establecimiento o identificación del proveedor (Estado miembro de tributación).

No obstante lo anterior, se establece una excepción a la regla general, propuesta en el nuevo artículo 194 bis de la Directiva del IVA, en virtud de la cual será sujeto pasivo del IVA el destinatario de las entregas de bienes siempre que tenga el estatuto de sujeto pasivo certificado, si los bienes son entregados por un sujeto pasivo que no esté establecido dentro del territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA (Estado miembro de tributación).

Por tanto, el sujeto pasivo del IVA de las entregas de bienes dentro de la Unión será el proveedor, que deberá ingresar en el Estado miembro de salida de los bienes el IVA adeudado en el Estado miembro de llegada de los bienes, salvo en el caso de que dicho proveedor no esté establecido en el Estado miembro de tributación (de salida de los bienes) y que el adquirente destinatario sea un sujeto pasivo certificado. En este último caso, y como excepción, será el adquirente quien abone el IVA adeudado en el Estado miembro de llegada de los bienes, por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

La regulación del estatuto del sujeto pasivo certificado fue incluida inicialmente en la Propuesta de Directiva de la Comisión Europea de 4 de octubre de 2017 (se proponía un nuevo art. 13 bis de la Directiva del IVA), para introducirse, con efectos 1 de enero de 2020, a la vez que las medidas rápidas para determinados supuestos de entregas intracomuni-

tarias de bienes anteriormente comentadas. Sin embargo, la redacción final de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, descartó dicha introducción.

Se espera que la redacción definitiva de la directiva que introduzca el régimen definitivo del IVA incluya la regulación detallada del estatuto del sujeto pasivo certificado. No obstante, puede adelantarse que tendrá tal estatuto aquel sujeto pasivo que pueda ser reconocido como operador económico fiable por la Administración tributaria del Estado miembro de establecimiento, del mismo modo que ocurre en la actualidad con la categoría de operador económico autorizado que aplica en el ámbito aduanero. Una vez concedido tal estatuto, este tendrá validez en todos los Estados miembros de la Unión.

3.3.5. Declaración, ingreso y deducción del IVA a través de la ventanilla única

La declaración e ingreso del IVA de las entregas de bienes dentro de la Unión se articulará a través del sistema de ventanilla única previsto en el régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, introducido por la Directiva del IVA en el comercio electrónico a partir de 2021.

De este modo, se propone ampliar dicho régimen especial, para permitir declarar e ingresar el IVA de las entregas de bienes dentro de la Unión también a través de su ventanilla única a partir del 1 de julio de 2022.

Además, la ventanilla única, como ya ocurrirá desde su introducción a partir del 1 de enero de 2021, podrá ser utilizada tanto por los sujetos pasivos establecidos, como por los no establecidos en el Estado miembro de tributación. No obstante, estos últimos deberán designar un intermediario que esté establecido en la Unión para poder aplicar el régimen especial.

Debe hacerse mención de que el régimen especial permitirá, a través de sus declaraciones, deducir el IVA soportado del IVA adeudado en cada Estado miembro de tributación y, en su caso, solicitar la devolución del IVA en exceso caso de ser mayor el IVA soportado. Asimismo, permitirá compensar en declaraciones posteriores el exceso del IVA soportado no deducido en declaraciones anteriores. La nueva normativa contendrá las reglas de interacción del régimen especial con los procedimientos de devolución del IVA previstos en la normativa comunitaria para los sujetos pasivos establecidos en la Unión pero no en el Estado miembro de devolución (Directiva 2008/9/CE) o no establecidos en la Unión (Directiva 86/560/CEE).

Los sujetos pasivos que utilicen el régimen deberán presentar las declaraciones del IVA con periodicidad mensual cuando su volumen de negocios anual sea superior a 2.500.000 euros.

3.3.6. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias

Las entregas de bienes dentro de la Unión dejarán de reportarse en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, por no entenderse necesario.

De este modo, a partir del 1 de julio de 2022, dicha declaración se mantendrá exclusivamente para las prestaciones intracomunitarias de servicios hasta que se amplíe a dichas prestaciones el régimen definitivo del IVA en una fase final, momento en el que se espera que desaparezca definitivamente la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

4. Conclusión

De todo lo expuesto, cabe concluir la voluntad del legislador europeo de avanzar en dos sentidos muy claros: asegurar la tributación de las operaciones en el Estado de consumo, entendido en términos generales como aquel al que lleguen los bienes o donde se encuentre el destinatario en el caso de los servicios, al mismo tiempo que todo ello se haga factible utilizando un sistema electrónico que permita una relación única con la Administración fiscal (local o nacional) del proveedor/prestador, siendo esta la que se encargue después de ingresar el importe del IVA en dicho Estado de consumo.

Para llegar a este objetivo y afianzar el medio que se propone para ello, vamos a enfrentarnos a normativa compleja, de entrada en vigor sucesiva y que además está siendo objeto de ajustes incluso antes de llegar a su transposición. Este aspecto es quizá el más criticable en este momento y es el que hemos tratado de aclarar o estructurar a lo largo de las páginas precedentes.

Teniendo en cuenta todo ello y en términos muy ejecutivos, en el ámbito del intercambio de bienes y de servicios a particulares, el nuevo régimen de ventas a distancia y el cambio a la localización en destino, respectivamente, entrarán en vigor en enero de 2021.

En el ámbito B2B, estando ya resueltos los problemas de cumplimiento por vía del mecanismo de inversión del sujeto pasivo para la localización de servicios, los intercambios de bienes no se ajustarán hasta, al menos, 2022, momento en que los sujetos pasivos del IVA que compren en otros Estados deberán mostrar un expediente de cumplimiento sin tacha frente a su Administración fiscal si quieren ser certificados para continuar adquiriendo sin IVA. En este ámbito, el operador económico autorizado aduanero puede ser un buen elemento de comparación y, sin duda, el envío recurrente y sin errores de datos de registro de operaciones al Suministro Inmediato de Información será ineludible si es que no lo fuera ya.

Entre tanto, en 2020 se contará con un sistema mucho más claro de atribución del transporte a las ventas en cadena, con la simplificación de las ventas en consigna y con la recuperación del NIF-IVA como elemento material que supera la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo muy discutida por las Administraciones fiscales de la Unión Europea.

Es evidente, en fin, que la norma del IVA sigue fiel a su principio de complejidad incluso cuando pretende simplificar las cosas.