

Tributación de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el IVA

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor de CEF.- UDIMA

EXTRACTO

En el presente trabajo se analizan las especialidades en la tributación de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, especialmente tras la reforma operada mediante la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017; incorporada a nuestro ordenamiento mediante la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, así como las novedades incluidas en la mencionada directiva y que están pendientes de transposición.

Palabras clave: concepto de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; reglas de localización de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; régimen especial de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; régimen exterior de la Unión y régimen de la Unión.

Fecha de entrada: 05-11-2018 / Fecha de aceptación: 19-11-2018

VAT taxation of telecommunications, broadcasting or electronically supplied services

Javier Bas Soria

ABSTRACT

This paper analyzes the specialties for the taxation of telecommunications, broadcasting or electronically supplied services, especially under the modification carried out by Council Directive 2017/2455; adopted into our legal system by Law 6/2018, of July 3, as well as the provisions included in the aforementioned directive pending transposition.

Keywords: taxation of telecommunications, broadcasting or electronically supplied services; place of supply of services of telecommunications, broadcasting or electronically supplied services; special schemes for the taxation of telecommunications, broadcasting or electronically supplied services: third territories scheme and intra-Community scheme.

Sumario

1. Introducción
2. Concepto de servicios por vía electrónica y de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión
3. Reglas de localización aplicables a los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión
 - 3.1. Regla general de localización de los servicios
 - 3.2. Regla especial para los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión
 - 3.3. Lugar de realización de las prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión
4. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica
 - 4.1. Significado del régimen especial
 - 4.2. Normas comunes
 - 4.3. Régimen exterior de la Unión
 - 4.4. Régimen de la Unión
5. Otras modificaciones introducidas por la Directiva (UE) 2017/2455

Cómo citar este estudio:

Bas Soria, J. (2018). Tributación de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el IVA. *RCyT. CEF*, 429, E1-E26.

1. INTRODUCCIÓN

La Comisión Europea viene impulsando una modernización en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), especialmente en lo que se refiere a las ventas transfronterizas, para tratar de simplificar las obligaciones y distorsiones que se producen en esta materia, como se recoge en la Comunicación de abril de 2016, que contiene el Plan de Acción sobre el IVA: «Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir». Esta iniciativa se ha traducido en diversas propuestas de modificación del IVA que afectan a sus normas fundamentales, especialmente la Directiva Refundida 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva Refundida).

Entre las mismas se incluye la propuesta de diciembre de 2016, de modernización del IVA con vistas al comercio transfronterizo entre empresas y consumidores, apoyada igualmente por la voluntad de desarrollo de un mercado único digital europeo (Comunicación de mayo de 2015 «Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa») que se ha traducido en la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifica la Directiva Refundida.

El objetivo declarado de dicha directiva de modificación es, por una parte, simplificar los procedimientos para lograr que las dificultades administrativas no impidan a las empresas, particularmente a las pequeñas, el acceso al comercio electrónico, y, por otra parte, eliminar las distorsiones que hacían más beneficioso el régimen de tributación en el IVA para las empresas de territorios terceros frente a las empresas comunitarias, fundamentalmente por el acceso al sistema de Mini Ventanilla Única (MOSS, por su acrónimo en inglés, *Mini One Stop Shop*) y por el régimen de pequeños envíos.

Como tantas veces, la aplicación de las medidas aprobadas se debe realizar de forma escalonada, el 1 de enero de 2019 y el 1 de enero de 2021, incluyendo en el primer tramo las medidas referidas a la tributación de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; quedando para un momento posterior la nueva regulación de las ventas a distancia y del régimen de pequeños envíos, a los que nos referiremos posteriormente.

El legislador nacional ha incluido las medidas para dar cumplimiento a la obligación de transposición en la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

2. CONCEPTO DE SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA Y DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN

El legislador nacional ofrece una definición de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el artículo 69.Tres, números 3, 4 y 5, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Los servicios de telecomunicación se definen en el número 3 del artículo 69.Tres de la LIVA de la siguiente manera:

«Servicios de telecomunicación: aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas».

Por su parte, el número 4 del artículo 69.Tres de la LIVA define los servicios prestados por vía electrónica de la siguiente forma:

«Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica».

Finalmente, el número 5 del mismo artículo 69.Tres de la LIVA define los servicios de radiodifusión y televisión en los siguientes términos:

«Servicios de radiodifusión y televisión: aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación».

Aún más amplio es el desarrollo de estas enumeraciones que contiene el Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Reglamento de ejecución), en su modificación efectuada por el Reglamento 1042/2013, en los artículos 6 bis (definición de servicios de telecomunicación), 6 ter (definición de servicios de radiodifusión y televisión) y 7 (definición de servicios de vía electrónica).

Así, en el artículo 6 bis.1 del Reglamento de ejecución se incluye un listado de servicios que cabe entender incluidos dentro de los servicios de telecomunicaciones y que comprende las siguientes prestaciones:

- a) Los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía).
- b) Los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP).
- c) Los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas.
- d) Los servicios de radiobúsqueda.
- e) Los servicios de audiotexto.
- f) Los servicios de fax, telégrafo y télex.
- g) El acceso a internet, incluida la World Wide Web.
- h) Las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

Añade el apartado 2 de este artículo que estos servicios no comprenderán, en ningún caso, los comprendidos en los restantes servicios que estamos estudiando, es decir, los prestados por vía electrónica y los de radiodifusión y televisión.

Reglas similares se repiten en la definición de servicios de radiodifusión y televisión y de los prestados por vía electrónica que se contiene en el Reglamento de ejecución. Aunque lógico es que al ocuparse de la definición de tales servicios se preocupe el legislador comunitario por

deslindarlos, realmente tal deslinde carece de relevancia excesiva en la medida en que, como veremos, el tratamiento que se dispensa a todos estos servicios resulta homogéneo.

El artículo 6 ter del Reglamento de ejecución se destina, como ya hemos señalado, a los servicios de radiodifusión y televisión. En su apartado 1 contiene una definición de estos servicios, prácticamente idéntica a la recogida por el legislador español en el artículo 69.Tres.5.º de la LIVA.

En su apartado 2 añade una precisión sobre las prestaciones incluidas en estos servicios, incluyendo los siguientes:

- Los programas de radio o de televisión transmitidos o retransmitidos a través de las redes de radiodifusión o de televisión.
- Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), siempre que se emitan de forma simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes de radiodifusión o de televisión.

Más interesante resulta el apartado 3 de dicho precepto, en el que además de incluir la conocida exclusión de los restantes servicios de este tipo, en el presente caso, servicios por vía electrónica y de telecomunicaciones, se excluyen también los siguientes:

- El suministro de información, previa solicitud, sobre programas concretos.
- La cesión de derechos de radiodifusión o de retransmisión televisiva.
- El arrendamiento financiero de equipos técnicos o de instalaciones para su utilización en la recepción de una emisión.
- Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que esa distribución sea simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes tradicionales de radio o televisión.

Finalmente, el artículo 7 del Reglamento de ejecución desarrolla el concepto de servicios prestados por vía electrónica. En el apartado 1 se ofrece un concepto general, más sencillo, a nuestro juicio, que el adoptado en la norma nacional. Así se consideran servicios electrónicos los «prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información».

El apartado 2, al igual que en los restantes casos, abarca una lista de servicios que cabe entender incluidos en este caso, y entre los que se comprenden los siguientes:

- El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones.

- Los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web.
- Los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
- La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador.
- Los paquetes de servicios de internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.).

Se cierra esta enumeración del apartado 2 con una remisión al anexo I del propio reglamento, en el que, a su vez, se especifica, en relación con cada uno de los tipos de servicio a los que se refiere el anexo II de la directiva como servicios telemáticos, qué prestaciones concretas cabe entender incluidas. Así, combinando ambas listas obtenemos el siguiente conjunto de servicios incluidos como servicios por vía electrónica:

- Servicios de suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos, que comprenderá los siguientes:
 - Alojamiento de sitios web y de páginas web.
 - Mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas.
 - Administración de sistemas remotos.
 - Depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos.
 - Suministro en línea de espacio de disco a petición.
- Servicios de suministro de programas y su actualización, que comprenderá los siguientes:
 - Acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones.

- Programas para bloquear la descarga de *banners* publicitarios.
- Descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras.
- Instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web.
- Instalación automatizada en línea de cortafuegos.
- Servicios de suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos, que comprenderá los siguientes:
 - Acceso o descarga de fondos de escritorio.
 - Acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas.
 - Contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas.
 - Suscripción a periódicos y revistas en línea.
 - Weblogs y estadísticas de sitios web.
 - Noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos.
 - Información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la bolsa continuamente actualizados.
 - Suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, *banners* en un sitio web o página web.
 - Uso de motores de búsqueda y de directorios de internet.
- Servicios de suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio, que comprenderá los siguientes:
 - Acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles.
 - Acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos.
 - Acceso o descarga de películas.
 - Descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles.
 - Acceso automatizado a juegos en línea que dependan de internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.
 - Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de la red de radiodifusión o televisión, de internet o de redes electrónicas similares, para escucharlos o verlos en el momento elegido por el usuario y previa

petición individual de este último basándose en un catálogo de programas seleccionado por el prestador del servicio de comunicación, como por ejemplo, televisión o vídeo a la carta.

- Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que se transmitan o retransmitan simultáneamente a través de las redes tradicionales de radio o televisión.
 - Suministro de contenidos de audio y audiovisuales a través de las redes de comunicaciones que no sean facilitados por un prestador de servicios de comunicación bajo su responsabilidad editorial.
 - Entrega subsiguiente de producciones de audio o audiovisuales de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador.
- Servicios de suministro de enseñanza a distancia, que comprenderá los siguientes:
 - Enseñanza a distancia automatizada que dependa de internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.
 - Ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente, sin intervención humana.

Finalmente, como en los demás casos, el apartado 3 del precepto incluye una lista de servicios que no se encuentran incluidos, en la que además de los servicios de radiodifusión y televisión y de telecomunicación, se citan:

- Las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica.
- Los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares.
- El material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas.
- Los CD y casetes de audio.
- Las cintas de vídeo y DVD.
- Los juegos en CD-ROM.
- Los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico.
- Los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota.

- Los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos.
- Los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea.
- Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión.
- Los servicios de ayuda telefónica.
- Los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal.
- Los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas.
- Las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea.
- El alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea.

3. REGLAS DE LOCALIZACIÓN APLICABLES A LOS SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA, DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN

3.1. REGLA GENERAL DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

Tanto en las entregas de bienes como en las prestaciones de servicios, el legislador ha establecido una regla general de localización y una serie de reglas especiales. La relación que guardan tales reglas entre sí es la propia del principio de especialidad, que postula que la ley especial se aplica con preferencia sobre la ley general, por lo que, habiéndose establecido alguna regla especial, será preferente sobre la regla general de localización del artículo 69 de la LIVA. Así lo ha reconocido el TJUE, entre otras, en Sentencia de 6 de diciembre de 2007, asunto C-401/06, Comisión contra Alemania (NFJ026987), en la que dice:

«29. En tercer lugar, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, en lo que se refiere a la relación entre el apartado 1 y el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, dicho apartado 2 indica toda una serie de conexiones específicas, mientras que el citado apartado 1 establece a este respecto una regla de carácter general. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden dar lugar a casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rentas (véanse, en particular, las Sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. P. 2251, apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C 327/94, Rec. P. I-4595, apartado 20, y SPI, antes citada, apartado 15).

30. Por tanto, en lo referente a la interpretación del artículo 9 de la Sexta Directiva, el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2 de esta disposición. En cada situación hay que preguntarse si esta se rige por uno de los supuestos mencionados en el artículo 9, apartado 2. En su defecto, es aplicable el apartado 1 de este mismo artículo (véanse, en particular, las Sentencias Dudda, apartado 21, y SPI, apartado 16, antes citadas)».

La regla general de localización se contiene en los artículos 44 y 45 de la Directiva Refundida, modificados con efectos 1 de enero de 2010 por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, estableciendo sendas reglas generales para la localización de los servicios: el lugar de realización de las prestaciones de servicios que tengan como destinatarios a empresarios o profesionales será el lugar en el que tenga la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente el destinatario; por el contrario, cuando los destinatarios de los servicios no tengan la consideración de empresarios o profesionales actuando como tales, el lugar de prestación será el lugar en el que este radique la sede o el establecimiento permanente del empresario que presta el servicio y desde el que se realice. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, se establece como lugar de la prestación de los servicios el domicilio o residencia habitual del prestador.

El artículo 69.Uno de la LIVA, en su redacción vigente, recoge esta misma dualidad en la regla de localización. Se subraya, además, que la regla general será aplicable en defecto de la aplicabilidad de las reglas especiales, contempladas en los artículos 70 y 72 de la LIVA. Así, establece el mencionado precepto:

«Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto».

En todo caso, en la aplicación de la regla general en los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, debemos tener presente la regla de cierre contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA y que localiza en el territorio de aplicación del im-

puesto (TAI) tales servicios, cuando no se entiendan realizados en la Comunidad por aplicación de la regla general (es decir, cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal establecido en territorio tercero), pero su utilización o explotación efectivas se realicen en el TAI.

3.2. REGLA ESPECIAL PARA LOS SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA, DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN

Desde la reforma de 2010, tanto la Directiva Refundida como la LIVA han contenido reglas especiales de localización para los servicios objeto de nuestro estudio: por una parte, servicios por vía electrónica (arts. 58 de la directiva y 70.Uno.4.º LIVA) y, por otra, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión (arts. 58 de la directiva y 70.Uno.8.º LIVA), si bien con idéntico contenido: era una regla aplicable exclusivamente en el caso de que el destinatario fuera una persona que no tuviera la condición de empresario o profesional y localizaba los servicios en el TAI siempre que el destinatario de los mismos se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI.

Con la reforma operada y con vigencia a partir de 1 de enero de 2019 se han unificado las reglas para todos los servicios de este tipo, sean prestados por vía electrónica, o sean de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, y cuyos destinatarios sean personas que no actúen como empresarios o profesionales.

El elemento novedoso que se ha introducido con la nueva regulación es un umbral aplicable exclusivamente a los empresarios o profesionales de los Estados miembros (EM) de la Unión Europea (UE). Se restringe, además, la aplicación a los empresarios con una dimensión limitada, identificándolos con aquellos que solo se encuentran establecidos en un único EM. El umbral se fija en 10.000 euros. Cuando el conjunto de prestaciones de servicios de estos servicios a destinatarios de un EM en el año natural se encuentra por debajo del umbral, el empresario puede optar por tributar en el EM donde esté establecido el mismo o en el EM de residencia del destinatario. En todo caso, formulada la opción se debe tributar obligatoriamente en el EM de residencia del destinatario por el que se haya optado, sin que la opción tenga validez operación por operación. Una vez superado dicho umbral, desaparece la opción y se deben localizar las prestaciones, obligatoriamente, en el EM de residencia del destinatario. No existe, sin embargo, una exclusión por esta superación del umbral, de forma que no se establece un periodo mínimo de aplicación de la regla tras la superación del mismo.

Para los empresarios establecidos en territorios terceros y los empresarios establecidos en la Unión, cuando estos cuenten con más de un establecimiento, no existe dicho umbral, y los servicios prestados a personas que no tengan la condición de empresario o profesional deben tributar, siempre, en el EM de residencia del destinatario.

Finalmente, debemos destacar que esta regla no resulta de aplicación a los servicios cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales, que se localizarán por aplicación de la regla general.

Se regulan estas cuestiones en los apartados 4.º y 8.º del artículo 70.Uno de la LIVA (en vigor a partir de 1 de enero de 2019), que establecen:

«4.º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:

a) Cuando concurren los siguientes requisitos:

a') que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b') que el importe total, excluido el impuesto, de dichas prestaciones de servicios a destinatarios que no sean un empresario o profesional actuando como tal, que se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el territorio de la Comunidad excluido el Estado miembro señalado en la letra a'), haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 10.000 euros o su equivalente en su moneda nacional.

Lo previsto en esta letra a) será de aplicación, en todo caso, a las prestaciones de servicios efectuadas durante el año en curso una vez superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior.

También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las mencionadas prestaciones de servicios efectuadas en las condiciones señaladas en esta letra a), aunque no se haya superado el citado límite, cuando los empresarios o profesionales hubieran optado por dicho lugar de tributación en el Estado miembro donde estén establecidos.

b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a') de la letra a) anterior.

[...]

8.º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando concurren los siguientes requisitos:

a) que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro;

b) que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo

la sede de su actividad económica, o su único establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

c) que el importe total, excluido el impuesto, de dichas prestaciones de servicios, a los destinatarios citados en la letra a), no haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 10.000 euros o su equivalente en su moneda nacional.

Lo previsto en este número será de aplicación, a las prestaciones de servicios efectuadas durante el año en curso hasta que haya superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior.

Dichos empresarios o profesionales podrán optar por no aplicar lo dispuesto en este número, en la forma que reglamentariamente se establezca aunque no hayan superado el límite de 10.000 euros. La opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales».

Debe completarse esta regla de localización con las previsiones contenidas en el Reglamento de ejecución que contempla también una serie de presunciones para establecer la localización concreta de los destinatarios de los servicios en estos supuestos, contenidas en los artículos 24 bis y 24 ter. Estas presunciones establecen lo siguiente:

- Cuando el servicio se preste en un lugar que requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio.
- Cuando dicho lugar que requiere la presencia física sea un buque u otro medio de transporte, se considerará que es el lugar donde se inicie el transporte.
- Cuando el servicio se preste a través de una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido en el lugar de instalación de la línea fija terrestre.
- Cuando el servicio se preste a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios.
- Cuando para usar el servicio sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar.

Añade el artículo 24 quinquies del Reglamento de ejecución que estas presunciones podrán refutarse mediante tres elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido en otro lugar.

El artículo 24 septies del Reglamento de ejecución incorpora los elementos de prueba aplicables:

- a) La dirección de facturación del cliente.
- b) La dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización.
- c) Los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco.
- d) El código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente.
- e) La ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio.
- f) Otra información relevante desde el punto de vista comercial.

3.3. LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA, DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN

Podemos concluir la exposición anterior con una sistematización de los puntos de conexión que fijan las reglas citadas:

A) Prestador empresario establecido únicamente en el TAI, destinatario

- a) Empresario o profesional:
 - Establecido en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
 - Establecido en el TAI de otro EM: localizado en TAI de ese otro EM, por aplicación de la regla general.
 - Establecido en territorio tercero: localizado en ese territorio tercero, por aplicación de la regla general; salvo en los casos en los que, por aplicación de la regla especial contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios sean de utilización o explotación en el territorio de la UE.
- b) Persona que no actúa como empresario o profesional:
 - Con domicilio o residencia en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla especial.
 - Con domicilio o residencia en el TAI de otro EM: en este caso, debemos diferenciar las siguientes situaciones:

- Si no se ha superado el umbral de 10.000 euros en ese otro EM ni se ha optado por tributar en el TAI de ese otro EM: localizado en TAI, por aplicación de la regla especial.
 - Si no se ha superado el umbral de 10.000 euros en ese otro EM pero se ha optado por tributar en el TAI de ese otro EM: localizado en el TAI de ese EM, por aplicación de la regla especial. Estos servicios podrán aplicar el régimen especial (RE) de la Unión, al que después nos referiremos.
 - Si se ha superado el umbral en ese otro EM: localizado en el TAI de ese EM, por aplicación de la regla especial. Estos servicios podrán aplicar el RE de la Unión, al que después nos referiremos.
- Establecido en territorio tercero: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general. Estos servicios no pueden acogerse a la regla especial de «exportación de servicios» que se contempla en el artículo 69.Dos de la LIVA.

B) Prestador empresario establecido únicamente en el TAI de otro EM, destinatario

a) Empresario o profesional:

- Establecido en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
- Establecido en el TAI de otro EM: localizado en TAI de ese otro EM, por aplicación de la regla general.
- Establecido en territorio tercero: localizado en ese territorio tercero, por aplicación de la regla general; en este caso, si fuera de aplicación la regla especial contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios se localizarían en el TAI cuando fuera este el lugar de utilización o explotación.

b) Persona que no actúa como empresario o profesional:

- Con domicilio o residencia en el TAI, debemos diferenciar:
 - Si no se ha superado el umbral de 10.000 euros ni se ha optado por tributar en el TAI: TAI del EM de establecimiento del empresario, por aplicación de la regla especial.
 - Si se ha superado el umbral: tributación en el TAI por la operación en la que se supera el umbral y todas las posteriores. Estos servicios podrán aplicar el RE de la Unión, al que después nos referiremos.

- Si se ha optado: tributación en el TAI por todas las operaciones. Estos servicios podrán aplicar el RE de la Unión, al que después nos referiremos.

- Establecido en el TAI de otro EM o establecido en territorio tercero: estas operaciones son ajenas al IVA, en la medida en que no inciden en el TAI.

C) Prestador empresario establecido en más de un TAI de la UE o en territorio tercero, destinatario

a) Empresario o profesional:

- Establecido en el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
- Establecido en el TAI de otro EM: localizado en TAI de ese otro EM, por aplicación de la regla general.
- Establecido en territorio tercero: localizado en ese territorio tercero, por aplicación de la regla general; en este caso, si fuera de aplicación la regla especial contenida en el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios se localizarían en el TAI cuando fuera este el lugar de utilización o explotación.

b) Persona que no actúa como empresario o profesional:

- Con domicilio o residencia en el TAI, se localiza la prestación en el TAI, por aplicación de la regla especial, sin que se apliquen umbrales. Estos servicios podrán aplicar el RE de la Unión o el RE externo de la Unión, a los que después nos referiremos.
- Establecido en el TAI de otro EM: se localiza la prestación en el TAI de ese otro EM, por aplicación de la regla especial, sin que se apliquen umbrales. Estos servicios podrán aplicar el RE de la Unión o el RE externo de la Unión, a los que después nos referiremos.
- Establecido en territorio tercero, distinguimos:
 - Si el prestador es empresario establecido en el TAI, aunque con varios establecimientos, siendo el lugar de ubicación del establecimiento prestador el TAI: localizado en el TAI, por aplicación de la regla general.
 - En otro caso: estas operaciones son ajenas al IVA, en la medida en que no inciden en el TAI.

4. RÉGIMENES ESPECIALES APLICABLES A LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, DE RADIODIFUSIÓN O DE TELEVISIÓN Y A LOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA

4.1. SIGNIFICADO DEL RÉGIMEN ESPECIAL

La regla general de localización de las prestaciones de servicios no presenta especiales problemas en la gestión del impuesto. Cuando se trata de operaciones que se realizan entre empresarios y se localizan en la sede del destinatario, la declaración, liquidación y pago del impuesto no presenta una problemática especial, pues se realiza por el empresario destinatario, por la llamada regla de inversión del sujeto pasivo, cumpliendo con las obligaciones materiales y formales en el territorio donde normalmente cumple con sus obligaciones del impuesto. Igualmente, cuando las operaciones se realizan entre un empresario o profesional y una persona que no tiene la condición de empresario o profesional y se localizan en sede del empresario prestador, tampoco la gestión presenta problemas, pues el empresario prestador cumple con sus obligaciones en el Estado de su establecimiento, sin mayor especialidad.

Los problemas se generan cuando las reglas de localización fijan el punto de conexión de un servicio en un territorio donde el empresario o profesional que presta el mismo no se encuentra establecido, siendo además que el destinatario del servicio no tiene la condición de empresario o profesional.

Como hemos visto en el epígrafe anterior, tal es el caso de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión. Se localizan en el TAI determinadas operaciones realizadas por empresarios establecidos en otros EM (en función de la superación del umbral o el ejercicio de una opción), así como las realizadas por empresarios establecidos en territorios terceros, cuyos destinatarios son personas que no actúan como empresarios o profesionales residentes o domiciliados en el TAI.

Igualmente, se localizan en el TAI de otros EM tanto determinadas operaciones realizadas por empresarios establecidos en el TAI (en función de la superación del umbral o el ejercicio de una opción), así como las realizadas por empresarios establecidos en territorios terceros, cuyos destinatarios son personas que no actúan como empresarios o profesionales residentes o domiciliados en el TAI de esos otros EM.

Dado que los destinatarios en todos estos casos no son empresarios, el legislador comunitario ha decidido con muy buen criterio que, por la recepción de tales servicios, no se les deben imponer obligaciones materiales ni formales relacionadas con el IVA de estas operaciones a las personas que no tienen la condición de empresario o profesional.

Por lo tanto, el cumplimiento de las obligaciones debe recaer en el empresario o profesional prestador del servicio, lo que entraña determinadas dificultades y costes de aplicación del tributo para los mismos, en la medida en que se le obliga a cumplir con obligaciones en un territorio distinto al de su establecimiento.

Originalmente se estableció un régimen especial para los prestadores de estos servicios establecidos en territorios terceros, con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales y para garantizar la efectiva recaudación del IVA. Con la modificación a partir de 1 de enero de 2015 de la regla de localización, localizando en todo caso los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión en el lugar de domicilio o residencia del destinatario que no tuviera la condición de empresario o profesional, se extendió este régimen también a los empresarios establecidos en otros EM de la UE.

La reforma que entrará en vigor el 1 de enero de 2019, como hemos visto, solo ha supuesto el establecimiento del umbral y/u opción para los empresarios establecidos en un único TAI de la UE, manteniéndose, con pequeños ajustes, este régimen especial.

Como ya hemos señalado, el régimen especial atiende a una simplificación en las obligaciones formales, para hacer menos costoso el cumplimiento de las obligaciones formales asociadas a la aplicación del tributo. Se presenta en dos modalidades:

- El denominado régimen exterior de la Unión, aplicable a empresarios o profesionales no establecidos, que realicen prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, de las que sean destinatarios personas que no tengan la condición de empresario o profesional, y que sean residentes o domiciliados en el TAI de algún EM de la UE.

Esencialmente, en este caso se les va a permitir elegir una sola Administración tributaria frente a la cual se van a cumplir el conjunto de obligaciones por el impuesto, esto es, la declaración, liquidación y pago del impuesto. Al Estado miembro que se haya elegido para el cumplimiento de estas obligaciones se le denominará «Estado miembro de identificación».

- El denominado régimen de la Unión, aplicable a empresarios o profesionales establecidos en el TAI de un EM (aunque cuenten con establecimientos permanentes en el TAI de otro u otros EM), que realicen prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, de las que sean destinatarios personas que no tengan la condición de empresario o profesional, y que se localicen por las reglas especiales establecidas en el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de la LIVA en el TAI de un EM distinto del de su establecimiento.

La especialidad, en este caso, vendrá determinada por que el «Estado miembro de identificación» será el EM donde se encuentre establecido el empresario o profesional.

4.2. NORMAS COMUNES

La aplicación de este régimen especial es voluntaria, debe optarse por su aplicación en el momento de presentación de la declaración de inicio, que se deberá presentar a más tardar en el décimo día del mes siguiente a la fecha en la que se hayan iniciado las operaciones.

Formulada la opción, el régimen especial se aplicará en todos los EM en los que se realicen operaciones acogidas al mismo.

En el caso de no acogerse a este régimen especial, los empresarios o profesionales deberán cumplir sus obligaciones de registro, declaración y pago del impuesto en todos y cada uno de los EM en los que realicen operaciones de las susceptibles de acogerse al régimen especial.

El artículo 163 septiesdecies de la LIVA recoge las siguientes causas de baja en el régimen especial:

- a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales.

Esta declaración deberá presentarse al menos 15 días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que quiera dejar de utilizarse el régimen especial y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de dos trimestres naturales contados a partir de la fecha en la que surta efecto la misma y respecto al régimen especial al que se aplique.

- b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido. Se presume producida esta causa cuando no se presten servicios de este tipo en ninguno de los EM de consumo durante ocho trimestres seguidos.
- c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales, tales como el cambio de sede o la implantación de un establecimiento permanente.
- d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales. Se considera que se produce este hecho en cualquiera de los supuestos siguientes: cuando se haya remitido comunicaciones o recordatorios de la obligación de presentar declaración durante los tres trimestres anteriores y no se haya presentado en el plazo de 10 días a computar desde la recepción de la comunicación o recordatorio; cuando se hayan remitido comunicaciones o recordatorios de la obligación de efectuar el pago durante los tres trimestres anteriores y no se haya pagado íntegramente en el plazo de 10 días a computar desde la recepción de la comunicación o recordatorio; cuando el empresario o profesional haya incumplido la obligación de poner a disposición de cualquiera de los EM, sea el de identificación o el de consumo, el registro, cuando se hayan remitido comunicaciones o recordatorios de esta obligación y no se haya presentado en el plazo de 10 días a computar desde la recepción de la comunicación o recordatorio.

En aquellos casos en los que la exclusión se deba a este incumplimiento reiterado, el empresario o profesional no podrá acogerse a ninguna de las dos modalidades del régimen especial durante un periodo de ocho trimestres consecutivos a partir de la fecha de efectos de la exclusión.

En todo caso, la decisión sobre la exclusión será adoptada por el EM de identificación exclusivamente; si bien, los demás EM pueden solicitar al mismo que excluya a un determinado operador.

En los casos en los que se pretenda cambiar de EM de identificación, por traslado de la sede o de establecimiento permanente, debe presentarse una declaración de baja en el Estado que constituía EM de identificación y presentar una nueva declaración de alta en el nuevo EM que será EM de identificación. El cambio de EM de identificación surtirá efecto desde la fecha en que se produzca, siempre y cuando el empresario o profesional presente la declaración correspondiente a cada uno de los EM de identificación afectados en la que informe del cambio de EM de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en que se haya producido el cambio de sede o de establecimiento permanente; sin que en tal caso se produzca periodo mínimo de exclusión del régimen especial.

4.3. RÉGIMEN EXTERIOR DE LA UNIÓN

Tal y como ya hemos adelantado, este régimen resulta aplicable a los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, considerando como tales a los que no tengan, al menos, un establecimiento permanente en cualquier EM, que presten servicios de los incluidos en el régimen a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, establecidas en el TAI de cualquier EM de la UE, según recoge el artículo 163 octiesdecies de la LIVA.

El régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios localizadas en los EM, de acuerdo con lo dispuesto por los números 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 de la LIVA, tratados anteriormente en el epígrafe 3.

Como hemos señalado, el régimen se funda en la elección por el empresario o profesional de una administración de la UE como ventanilla única, a la que se denomina «Estado miembro de identificación», y donde cumplirá todas sus obligaciones formales y materiales. Dicha opción se ejecuta mediante la declaración en este Estado del inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad.

Todas las obligaciones materiales y formales se deben cumplir ante el EM de identificación (el art. 163 noniesdecies LIVA se denomina obligaciones formales, pero a pesar de ello se establece, como obligación específica, el ingreso del impuesto correspondiente, lo que indudablemente es una obligación material). En concreto, enumera el citado artículo las siguientes obligaciones:

- a) Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial, por vía electrónica.

Como consecuencia de la declaración de inicio, la Administración tributaria asignará al empresario o profesional un número individual de identificación, que se notificará por vía electrónica y deberá hacerse constar en las declaraciones-liquidaciones que presente.

- b) Presentar, por vía electrónica, una declaración-liquidación del impuesto por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios. La declaración no se presentará dentro del plazo de 20 días a partir del final del periodo al que se refiere la declaración.

En la misma se indicará la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas.

- c) Deberá ingresar, dentro del plazo de presentación de la declaración y en el EM de identificación, el impuesto correspondiente a cada declaración; esto es, la totalidad de las cantidades a ingresar en la totalidad de los EM.
- d) Mantener a disposición, tanto de las autoridades del EM de identificación como del EM de consumo, un registro de las operaciones incluidas en el régimen especial, con la precisión suficiente para que las Administraciones tributarias de cualquiera de los EM de consumo puedan comprobar si la declaración presentada es correcta.

El artículo 61 quinquiesdecies del Reglamento del IVA (RD 1624/1992, de 29 de diciembre) recoge el detalle de la documentación a incluir en este registro:

- a) El Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio.
- b) El tipo de servicio prestado.
- c) La fecha de la prestación del servicio.
- d) La base imponible con indicación de la moneda utilizada.
- e) Cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible.
- f) El tipo del impuesto aplicado.
- g) El importe adeudado del impuesto con indicación de la moneda utilizada.
- h) La fecha y el importe de los pagos recibidos.
- i) Cualquier anticipo recibido antes de la prestación del servicio.
- j) La información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido.
- k) El nombre del cliente, siempre que se disponga del mismo.
- l) La información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.

La aportación de dicho registro se realizará, previa solicitud de cualquier EM de identificación o consumo, por vía electrónica.

El registro deberá conservarse durante un periodo de 10 años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

e) Expedir y entregar factura.

Se establece, finalmente, en el artículo 163 vicies de la LIVA que en la declaración-liquidación a presentar por este régimen especial no podrá deducirse cuota soportada alguna.

No obstante, podrá obtenerse su devolución con arreglo al procedimiento previsto para la devolución de las cuotas soportadas que haya establecido cada uno de los EM de consumo. En el caso español, dicho procedimiento es, como sabemos, el previsto en el artículo 119 bis de la LIVA, teniendo como especialidad que no se requerirá la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el TAI.

4.4. RÉGIMEN DE LA UNIÓN

Este régimen, como ya hemos adelantado también, se aplica en el caso de empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no establecidos en el EM de consumo, que presten servicios incluidos en el régimen especial a personas que no tengan la condición de empresario o profesional siempre que, además, según lo dispuesto en el artículo 58 de la Directiva Refundida, los servicios deban entenderse efectuados en un EM distinto de aquel en el que esté establecido el empresario o profesional.

En este caso, la especialidad viene determinada porque el «Estado miembro de identificación» será el EM donde tenga su sede.

Si dispusiera de varios establecimientos permanentes (téngase presente que según la directiva cuando se dispone de varios centros de actividad, la sede es un establecimiento permanente, por lo que solo puede hablarse estrictamente de sede cuando se dispone de un único establecimiento permanente), el empresario o profesional podrá optar entre los EM en que disponga de un establecimiento permanente. La opción vinculará en tanto no sea revocada, teniendo una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

El artículo 163 duovicies de la LIVA recoge las obligaciones asociadas a esta modalidad del régimen especial que, al igual que en el RE de la Unión, son las siguientes:

- a) Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial.
- b) Presentar, por vía electrónica y en el plazo de 20 días a partir del final del periodo al que se refiere, una declaración-liquidación del impuesto por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios.
- c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde, el importe se ingresará en euros en

la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

- d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial a disposición tanto del EM de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

También en este caso se recoge la exclusión del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios a los que se refiere este régimen en cada uno de los Estados de consumo.

No obstante, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y que realicen en un EM de consumo operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho EM podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el EM de consumo y que se destinen a la prestación de los servicios en este régimen especial, a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes del impuesto que deban presentar en dicho EM por la realización de esas otras operaciones distintas a las del régimen especial.

En todo caso, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto conforme al procedimiento previsto para la devolución a no establecidos.

Acaba aclarando el artículo 163 quatercices de la LIVA que este régimen especial de la Unión no resultará aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos prestados en el TAI por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo; siéndoles aplicable el régimen general del impuesto.

5. OTRAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA DIRECTIVA (UE) 2017/2455

Como hemos señalado anteriormente, la Directiva 2017/2455 establecía determinadas medidas que debían ser objeto de transposición antes de 1 de enero de 2019, esencialmente, la relativa al establecimiento de un umbral para tributar en sede del destinatario en las prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión que tengan por destinatario a personas que no actúen como empresario o profesional establecidas en la Comunidad; y otras, complementarias de las anteriores, que deberían ser objeto de transposición antes de 1 de enero de 2021, pendientes aún de incorporación a nuestro ordenamiento y que van a ser objeto de un breve comentario.

En primer lugar, se suprimirá el régimen de ventas a distancia, contemplado en el artículo 68.Tres y Cuatro de la LIVA, que se incorporará al régimen de Mini Ventanilla Única. Esto supondrá la desaparición de los umbrales particulares de cada EM y el establecimiento de un umbral común de 10.000 euros, por encima del cual deberá tributarse en destino. Se mantiene, como hemos visto, la opción por tributación en destino. En todo caso, la superación del umbral o la opción no conllevarán las obligaciones de registro, declaración e ingreso en el Estado de destino, pues al incorporarse a la Mini Ventanilla Única las obligaciones se cumplirán mediante la presentación en el EM de identificación.

En segundo lugar, se incorporarán también al sistema de Mini Ventanilla Única otros servicios distintos de los servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, siempre que, por aplicación de una regla especial, deban entenderse prestados en destino, y cuyo destinatario sea una persona que no actúa como empresario o profesional. Un ejemplo de servicios localizados por esta regla especial podría ser un servicio relacionado con un bien inmueble.

En tercer lugar, se suprime la exención en la importación de pequeños envíos, contemplada en el artículo 34 de la LIVA, para los bienes con un valor inferior a 22 euros, por ser una fuente de distorsión de la competencia para los proveedores de tales bienes situados en países terceros.

Se sustituirá por un régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros países y cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros. A tales importaciones se les dispensará de una declaración completa en el momento de su importación, aplicándoseles un sistema análogo a la Mini Ventanilla Única: el importador establecido en territorio tercero elegirá un estado de identificación, en el que se identificarán y declararán todas las importaciones.

En los casos en los que no se utilice esta nueva Mini Ventanilla Única, se podrá aplicar un nuevo régimen especial para la declaración y liquidación del IVA a la importación para bienes cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, que introduce la directiva.

En cuarto lugar, se establece un nuevo supuesto de responsabilidad en relación con el IVA impagado para los titulares de plataformas, interfaces electrónicas, portales y asimilados que permitan a terceros no establecidos en la Comunidad la venta de bienes en la Comunidad a través de los mismos.

Finalmente, se introducen determinadas medidas de simplificación en la Mini Ventanilla Única, como son la ampliación del plazo de presentación de las declaraciones, de 20 a 30 días, y se permite que la modificación de las declaraciones presentadas se realice en otras posteriores, sin acudir necesariamente a procedimientos de rectificación.