

Revista Quincena Fiscal

Año 2021

Número 18 OCTUBRE (2021)

Estudios

2. Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico (RAFAEL OLIVER CUELLO)

II. Evolución legislativa

2 Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico

New rules in the vat of electronic commerce

RAFAEL OLIVER CUELLO*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario ESERP Business & Law School***ISSN 1132-8576****Revista Quincena Fiscal 18****Sumario:**

- I. Introducción
- II. Evolución legislativa
- III. Ventas a distancia intracomunitarias de bienes
- IV. Ventas a distancia de bienes importados
- V. Regímenes especiales del comercio electrónico
- VI. Régimen de la unión
- VII. Régimen de importación
- VIII. Conclusiones
- IX. Bibliografía

RESUMEN:

Unas nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico han sido aprobadas por medio del RDL 7/2021, de 27 de abril, que incorpora al ordenamiento interno la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, y la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019. Se introducen importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las ventas a distancia, es decir, las entregas de bienes contratadas por internet por consumidores finales comunitarios, que son enviados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero. Estas operaciones quedan sujetas al IVA en el Estado

ABSTRACT:

New rules on e-commerce VAT have been approved through RDL 7/2021, of 27 April, which incorporates into domestic law Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 and Council Directive (EU) 2019/1995 of 21 November 2019. Important changes are being made in the area of taxation of distance sales, i.e. supplies of goods contracted over the Internet by Community final consumers, which are sent by entrepreneurs or professionals from another Member State or a third country or territory. These transactions are subject to VAT in the Member State of arrival of the goods or of establishment of the buyer, thus reinforcing the principle of taxation at destination in

miembro de llegada de la mercancía o de establecimiento del destinatario, reforzando así el principio de tributación en destino en el IVA. Además, se introducen modificaciones importantes en la gestión tributaria del comercio electrónico en el IVA, ampliando los regímenes especiales de ventanilla única, que pasan a ser el procedimiento específico para la gestión y recaudación del IVA devengado por estas operaciones a nivel comunitario. Asimismo, por primera vez, se involucra a los titulares de las interfaces digitales que facilitan el comercio electrónico, que se convierten en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del impuesto.

PALABRAS CLAVE: Comercio electrónico - IVA - Ventas a distancia - Importación de bienes

VAT. In addition, important changes are introduced in the tax management of electronic commerce in VAT, extending the special one-stop-shop schemes, which become the specific procedure for the management and collection of VAT for these operations at Community level. Also, for the first time, it involves the owners of the digital interfaces that facilitate electronic commerce, who become collaborators in the collection, management and control of the tax itself.

KEYWORDS: Electronic commerce - VAT - Distance sales - Importation of goods

Fecha recepción original: 24 de Agosto de 2021

Fecha aceptación: 7 de Septiembre de 2021

I. INTRODUCCIÓN

El RDL 7/2021, de 27 de abril, de transposición de diversas directivas de la Unión Europea, ha introducido unas nuevas reglas en el IVA que gravan algunas operaciones de comercio electrónico: las ventas a distancia, fundamentalmente. El art. 10 de esta norma realiza diversas modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, que han entrado en vigor el 1 de julio de 2021.

Estas nuevas reglas contienen las modificaciones derivadas de la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, y de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019. Según el preámbulo del RDL 7/2021, la incorporación de estas Directivas “establece las reglas de tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, generalmente contratados por internet y otros medios electrónicos por consumidores finales comunitarios, son enviados o prestados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero. Estas operaciones quedan sujetas al IVA en el Estado miembro de llegada de la mercancía o de establecimiento del destinatario, por lo que afianzan la generalización del principio de tributación en destino en las operaciones transfronterizas en el IVA”.

Otro de los objetivos de la incorporación de estas Directivas a nuestro ordenamiento, de acuerdo con este preámbulo, tiene que ver con la gestión tributaria del comercio electrónico en el IVA, que “se sustenta en la ampliación de los regímenes especiales de ventanilla única que pasan a ser el procedimiento específico previsto por la ley para la gestión y recaudación del IVA devengado por estas operaciones a nivel comunitario. La nueva regulación del comercio electrónico en el IVA involucra también, por primera vez, a los titulares de las interfaces digitales que facilitan el comercio electrónico, que se convierten en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del impuesto”.

II. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA

Para entender mejor el sentido de las nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico, conviene realizar una breve mención a la evolución legislativa en esta materia.¹⁾

Las disposiciones contenidas en la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en relación con el lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico impedían gravar de manera adecuada los servicios prestados por vía electrónica que eran consumidos en el territorio de la UE, provocando una serie de distorsiones de la libre competencia que se originaban

en este ámbito comercial. Tales disposiciones producían resultados discriminatorios, ya que los servicios facilitados por medios electrónicos desde el territorio de la UE quedaban siempre sujetos al IVA, con independencia del lugar de consumo. En cambio, no estaban sujetos los servicios suministrados por los operadores que actuaban desde países de fuera de la UE, aunque fueran consumidos dentro de la UE.

Por consiguiente, para lograr un buen funcionamiento del mercado interior y la eliminación de las distorsiones señaladas, se hizo necesario garantizar que los servicios prestados por vía electrónica quedaran sometidos a tributación en la UE siempre que fueran prestados con carácter oneroso y fueran consumidos por clientes residentes en el territorio de la UE. Igualmente, era preciso establecer que no quedarán sujetos a imposición los servicios que fuesen consumidos fuera del territorio de la UE. Para ello, era preciso actualizar las reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible en los servicios prestados por vía telemática.

A estos efectos, se aprobó la Directiva 2002/38/CE, del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modificaba la citada Directiva 77/388/CEE. De acuerdo con el principio de tributación en destino, la Directiva 2002/38/CE, estableció que los servicios prestados por vía electrónica desde países de fuera de la UE a personas establecidas en el territorio de la UE, o bien a partir de este último territorio a destinatarios establecidos en terceros países, debían sujetarse a tributación en el lugar de residencia del destinatario de los mismos.

De esta forma, el art. 1 de la Directiva 2002/38/CE introdujo nuevos criterios de localización en el art. 9 de la Directiva 77/388/CEE, para determinadas prestaciones de servicios realizadas por vía electrónica. Así, si el prestador del servicio era un empresario o profesional establecido en el territorio de la UE y el destinatario era otro sujeto pasivo residente también en el territorio de la UE, la operación quedaba sujeta al IVA en el Estado miembro de destino, adquiriendo la condición de sujeto pasivo el empresario destinatario del servicio.

Por otra parte, si el destinatario era un consumidor final establecido en el territorio de la UE, la operación quedaba sujeta al IVA en el Estado miembro de origen, siendo sujeto pasivo el empresario prestador del servicio, establecido en el territorio de la UE. Asimismo, si el destinatario era un empresario o profesional o bien un consumidor final establecido en un tercer país fuera de la UE, la operación no estaba sujeta al IVA, produciéndose la imposición en el Estado de consumo.

A su vez, si el prestador del servicio era un empresario o profesional establecido en un tercer país fuera de la UE y el destinatario era un empresario o profesional residente en el territorio de la UE, la operación quedaba sujeta al IVA en el Estado miembro de destino, adquiriendo la condición de sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario del servicio, no generándose obligaciones tributarias formales para el citado prestador del servicio extracomunitario.

Finalmente, si el destinatario del servicio era un consumidor residente en la UE, la operación quedaba también sujeta al IVA en el Estado miembro de destino, siendo sujeto pasivo el prestador del servicio extracomunitario. En este caso, además, se creaba un nuevo régimen especial aplicable a estos servicios prestados por vía electrónica por operadores extracomunitarios. De acuerdo con este régimen especial, se otorgaba a cualquier operador extracomunitario que prestara servicios por vía electrónica a personas no sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto la posibilidad de optar por registrarse en un solo Estado miembro (el que eligiera libremente), con independencia de que su actividad se desarrollara en varios Estados miembros de la UE. No obstante, en cada prestación de servicios el operador extracomunitario debía aplicar a sus clientes (particulares) el tipo impositivo de IVA correspondiente a cada uno de los Estados miembros donde los mismos tuvieran su residencia.

Por último, la mencionada Directiva 2002/38/CE establecía que los operadores extracomunitarios que optaran por la aplicación de este régimen especial tenían derecho a la devolución del impuesto devengado con relación a los bienes y servicios utilizados en sus actividades, por parte del Estado miembro donde hubiera sido repercutido el impuesto. Además, se establecía que el operador extracomunitario debía presentar en el Estado miembro de identificación la declaración del IVA en formato electrónico, detallando las ventas totales realizadas en cada Estado miembro de

la UE. Cuando la Administración tributaria del Estado miembro de identificación recibiera dicha declaración, debía proceder a efectuar una reasignación de la recaudación a cada uno de los Estados miembros donde los servicios se hubieran prestado efectivamente.

En España, se produjo la transposición al ordenamiento jurídico interno de lo dispuesto por la Directiva 2002/38/CE por medio de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Las principales modificaciones introducidas en la LIVA fueron, por un lado, la nueva definición de las reglas especiales previstas para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios, dando nueva redacción al art. 70 LIVA, incluyéndose un criterio específico para los servicios prestados por vía electrónica. Y, por otro lado, se incorporó un nuevo capítulo VIII al título IX de la LIVA (arts. 163 bis a 163 quáter), por el que se regulaba un régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica, aplicable a los operadores extracomunitarios.

Asimismo, las citadas previsiones legales fueron objeto de desarrollo reglamentario por medio de la Orden HAC/1736/2003, de 24 de junio, por la que se desarrolla el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica a efectos del IVA. Además, se dictó la Orden HAC/665/2004, de 9 de marzo, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de los ingresos de IVA de operadores extracomunitarios que prestan servicios por vía electrónica a consumidores finales.

Siguiendo con el relato de la evolución legislativa de esta materia, conviene destacar la aprobación de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, en vigor desde el 1 de enero de 2007.

Esta Directiva refundió la estructura y la redacción de la anterior Directiva 77/388/CEE, buscando así una mayor claridad y racionalización, así como retomando determinadas disposiciones de la Directiva 67/227/CEE, del Consejo, de 11 de abril de 1967, que aún resultaban aplicables, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. No obstante, la Directiva 2006/112/CE no introdujo ninguna novedad respecto a la regulación del lugar de realización del hecho imponible en relación con los servicios prestados por vía electrónica, limitándose a reenumerar los preceptos relativos a esta materia.

Para seguir con la descripción del marco normativo del lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico, hay que hacer referencia a la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta.

El objeto de la reforma operada por esta última Ley consiste en transponer al ordenamiento jurídico español el denominado “paquete IVA”, formado por las tres Directivas siguientes: la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios; la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro; y la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

En relación con el lugar de prestación de los servicios, el nuevo sistema introducido por la Ley 2/2010 se basa en unas reglas especiales (art. 70 LIVA) y unas reglas generales (art. 69 LIVA). La nueva regulación pretende sistematizar y clarificar las normas sobre el lugar de realización del hecho imponible en las prestaciones de servicios y es importante destacar que no introduce ningún cambio en cuanto al contenido las reglas de localización respecto de las operaciones de comercio electrónico.

Concretamente, el art. 69.1 LIVA señala que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 69.2 y en los arts. 70 y 72 LIVA, 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”.²⁾

Ahora bien, por excepción de lo dispuesto en el art. 69.1.2.º LIVA, no se entenderán realizados en el TAI una serie de servicios que se enumeran en el art. 69.2 LIVA cuando el destinatario de los mismos sea un particular y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la UE. Entre dichos servicios, se encuentran “los servicios prestados por vía electrónica” (letra m del art. 69.2 LIVA).

Finalmente, el art. 70.1 LIVA establece que se entenderán prestados en el TAI determinados servicios, entre los que se encuentran “los prestados por vía electrónica desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto. A efectos de lo dispuesto en este número, se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio” (art. 70.1.4.º LIVA).

La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica experimentó una importante modificación por medio de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Mediante esta norma se introducen cambios relevantes en relación con las reglas de localización de dichos servicios u operaciones comerciales electrónicas en las que la transmisión del producto se realiza por vía telemática (suministros *online*).³⁾

Como señala el preámbulo de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, la norma responde a la necesidad de adaptar el texto de la LIVA a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del mencionado impuesto, en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que introdujo, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tal, es decir a los particulares o consumidores finales. Tales nuevas normas de localización resultan aplicables desde el 1 de enero de 2015.

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

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

gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio se encuentre establecido, con independencia del lugar donde radique o esté establecido el prestador de los servicios, es decir, tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la UE o fuera de la misma.

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

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

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

Finalmente, hay que destacar que la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, introduce algunas novedades en la LIVA, entre las que destacan las relativas a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión. Estas modificaciones normativas tienen efectos desde el 1 de enero de 2019 y son consecuencia de la aprobación de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE.

En este sentido, se modifican las reglas de localización establecidas en el art. 70.1.4.º y 8.º LIVA, con la finalidad de reducir las cargas administrativas y tributarias que supone para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que prestan estos servicios de forma ocasional a consumidores finales de otros Estados miembros tributar en el Estado miembro de consumo. Así, se establece un umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros (IVA excluido), que de no ser rebasado implicará que estas prestaciones de servicios estén sujetas al IVA en su Estado miembro de establecimiento, aunque podrán optar por la tributación en el Estado miembro donde esté establecido el destinatario del servicio.

Y así llegamos a la aprobación del **RDL 7/2021, de 27 de abril**, de transposición de diversas directivas de la Unión Europea, entre las que destacan las que afectan al ámbito tributario: la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, y la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019.

El preámbulo del RDL 7/2021, justifica su aprobación señalando que el actual sistema del IVA para el comercio electrónico transfronterizo es complejo y costoso tanto para los Estados miembros como para las empresas y propicia que las empresas de la UE se encuentren en una situación de desventaja competitiva, ya que la exención por importación de envíos de pequeño valor no resulta aplicable a las entregas de bienes comunitarias. La complejidad del sistema actual, según se argumenta en este preámbulo, también dificulta a los Estados miembros garantizar el cumplimiento de las normas que rigen el comercio electrónico, lo que se traduce en importantes

pérdidas de recaudación.

Se explica, a continuación, en el citado preámbulo que la Comisión presentó una propuesta legislativa a finales de 2016 encaminada a modernizar y simplificar el IVA del comercio electrónico transfronterizo, cuyos pilares se basaban en la reforma del régimen comunitario de ventas a distancia, la ampliación del mecanismo de ventanilla única aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y a los prestados por vía electrónica, así como la igualdad de trato y tributación para proveedores comunitarios y de fuera de la Unión.

Por otra parte, de acuerdo con esta explicación, para facilitar la gestión y el ingreso del IVA devengado en el comercio electrónico de bienes y servicios a consumidores finales, se establecía un umbral común comunitario para ayudar a las pequeñas empresas emergentes que querían ampliar su mercado a través del canal digital; se suprimía la exención del IVA para las importaciones de pequeños envíos procedentes de proveedores extracomunitarios y se diseñaba un sistema de control en el Estado de identificación de las empresas que realizan comercio transfronterizo en colaboración con la Administración tributaria de los Estados de consumo.

La propuesta, siguiendo con el relato de este preámbulo, fue mejorada durante su debate y aprobación y ha incluido medidas adicionales relacionadas con los titulares de interfaces y plataformas digitales que facilitan el comercio electrónico para garantizar su cooperación en la recaudación y el control de las operaciones en las que intervienen, que no habían sido previstas en la propuesta de la Comisión.

En conclusión, de acuerdo con la justificación ofrecida en su preámbulo, con la aprobación del RDL 7/2021, “se adapta el contenido de las Directivas 2006/112/CE y 2009/132/CE al crecimiento exponencial del comercio electrónico derivado de la globalización y de los cambios tecnológicos y se refuerza el principio de imposición en el lugar de destino ante la necesidad de proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros, así como para establecer unas condiciones de competencia equitativas para las empresas afectadas y de minimizar las cargas que soportan”.

A nuestro juicio, resulta acertado el reforzamiento del principio de tributación en destino en las operaciones de comercio electrónico con particulares. Compartimos la opinión expresada por algún autor que entiende que la normativa aprobada está encaminada a ser más respetuosa con el principio de neutralidad, tanto en su vertiente espacial como intersectorial.⁴⁾

Efectivamente, con las nuevas reglas del IVA en el comercio electrónico se alcanza un elevado grado de convergencia en la regulación de las prestaciones de servicios por vía electrónica y las ventas a distancia de bienes a particulares. No tenía sentido que en las ventas a distancia de bienes a particulares se permitiera elegir tributar en el Estado de origen o en el Estado de destino hasta que no superaran un umbral de facturación anual en este último, mientras que los servicios intracomunitarios europeos prestados por vía electrónica siempre debían tributar en destino.

Como indica acertadamente la doctrina citada, para dar traslado al principio de neutralidad en su vertiente espacial y conseguir que la cuota de IVA sea la misma con independencia del lugar de procedencia del producto, se requiere aplicar el principio de tributación en destino en las operaciones internacionales. En este sentido, se puede afirmar que la regulación avanza en la implementación de este principio cuando el destinatario sea un particular. Aunque en los servicios prestados por vía electrónica se produce un leve retroceso, el número de ventas a distancia intracomunitaria de bienes que pasarán a someterse al principio de tributación en destino será mucho mayor. Por lo tanto, se puede concluir que, en general, avanza el principio de tributación en destino, aunque, para evitar costes desmedidos de cumplimiento a vendedores con unas ventas muy reducidas en el exterior, su implementación no es plena.⁵⁾

En el mismo sentido se expresan otros autores que indican que la aplicación del principio de tributación del IVA en origen en las prestaciones transfronterizas de servicios a nivel minorista entre Estados miembros de la UE y con países exteriores rompe la lógica del impuesto: gravar la operación en aquella jurisdicción donde efectivamente se produce el consumo.⁶⁾ Además, es susceptible de generar situaciones de competencia desleal por la vía de los tipos impositivos, ya

que el empresario preferirá establecer la sede de su actividad económica en aquella jurisdicción donde menor IVA se aplica, lo que le permitirá fijar inferiores precios al consumo. En la actualidad, existe una voluntad de generalizar la tributación del IVA en destino para todos los servicios prestados a nivel minorista. Sin embargo, la regla general sobre tributación del IVA en origen, según el art. 45 de la Directiva 2006/112/CE, no cambia tras la introducción de estas medidas y el acogimiento a estos regímenes especiales seguirá siendo voluntario, de modo que el objetivo final referente a la tributación en destino parece todavía lejos de conseguirse.

En cualquier caso, a nuestro juicio, la reforma normativa ha vuelto a caer en el mismo defecto que caracteriza la regulación del IVA en general y la tributación del comercio electrónico en particular: su excesiva complejidad. Resulta muy difícil llegar a comprender en toda su extensión la regulación de esta materia, con constantes remisiones, con un lenguaje poco claro, a menudo ininteligible y con unas normas técnicamente muy complicadas, en ocasiones, confusas y enmarañadas, lo cual las convierte en difíciles de interpretar, creando una evidente inseguridad jurídica.

Coincidimos con algunos autores que también han denunciado esta excesiva complicación de la normativa reguladora del IVA en el comercio electrónico.⁷⁾ Así, se afirma que nos enfrentamos a una 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, según destaca esta doctrina. La normativa del IVA, en este sentido, sigue fiel a su principio de complejidad incluso cuando pretende simplificar las cosas.⁸⁾

III. VENTAS A DISTANCIA INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

El art. 10 del RDL 7/2021 modifica la redacción del art. 8 LIVA, añadiendo un apdo. 3, en el que se definen dos nuevas categorías de entregas de bienes, las derivadas de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las derivadas de ventas a distancia de bienes importados.

Respecto a la primera categoría de ventas a distancia, tendrán la consideración de “ventas a distancia intracomunitarias de bienes” las entregas de bienes expedidos o transportados por el proveedor desde un Estado miembro a otro distinto cuyos destinatarios actúen o tengan la condición de consumidores finales. Es importante destacar que estas entregas de bienes, que deberán ser distintos de medios de transporte nuevos o bienes objeto de instalación y montaje, tributarán en el Estado miembro donde el destinatario recibe la mercancía, y los empresarios y profesionales proveedores que realizan dichas entregas podrán opcionalmente acogerse a un sistema de ventanilla única para la gestión y liquidación del IVA devengado en cada Estado miembro.

Por lo tanto, conviene subrayar que estas ventas a distancia intracomunitarias de bienes tributarán en el Estado miembro donde el destinatario recibe la mercancía (**tributación en destino**), según establece el art. 68.3.a y b LIVA.

No obstante, tributarán en el lugar de inicio del transporte (tributación en origen) cuando estas ventas sean efectuadas por empresarios establecidos en un único Estado miembro y su importe, junto con los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión realizados en la Comunidad, no superen un umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros.⁹⁾ En este caso, los empresarios podrán optar por la tributación en destino, según el art. 73 LIVA.

Las entregas de bienes objeto de impuestos especiales, cuando los destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas en virtud del art. 14 LIVA, tributarán en todo caso en destino (art. 68.4 LIVA).

IV. VENTAS A DISTANCIA DE BIENES IMPORTADOS

De acuerdo con lo previsto por el nuevo art. 8.3 LIVA, constituyen “ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros” las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor a partir de un país o territorio tercero con destino a destinatarios

que actúen o tengan la condición de consumidores finales establecidos en un Estado miembro.

En estas ventas a distancia de bienes importados es igualmente posible optar por un régimen especial de ventanilla única para la liquidación del IVA devengado en todos los Estados miembros de consumo a través de una única Administración tributaria en el Estado miembro donde se identifique el proveedor. Las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros tributarán en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte cuando se aplique el régimen especial de importación de la ventanilla única.

Hay que tener en cuenta que estas operaciones son independientes de la importación de bienes que realiza el destinatario de los bienes importados, pero se limita la aplicación del régimen especial a las ventas a distancia de bienes importados expedidos directamente desde un país o territorio tercero, en **envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros**. Hasta dicha cantidad se aplica la franquicia aduanera, por lo que no se exige una declaración completa ante la Aduana en el momento de la importación. A su vez, para favorecer la aplicación del régimen especial y evitar la doble imposición, se establece una exención del IVA a las importaciones de bienes que en el momento de la importación deban declararse con arreglo al régimen especial, del que quedan excluidos los productos objeto de impuestos especiales (art. 66.4.º LIVA).

En todo caso, para restaurar la competencia entre los proveedores de dentro y fuera de la Comunidad y evitar la elusión fiscal, se suprime la exención en las importaciones de bienes de escaso valor aplicable hasta el momento de la reforma, hasta los 22 euros de valor global de la mercancía, de tal forma que las importaciones de bienes que no se acojan al régimen especial deberán liquidar el IVA a la importación (art. 34 LIVA).¹⁰⁾

Ahora bien, teniendo en cuenta el crecimiento exponencial del comercio electrónico y el consiguiente aumento del número de pequeños envíos con un valor intrínseco que no excede de los 150 euros importados en la Comunidad, se establece la posibilidad de aplicar una modalidad especial de declaración, liquidación y pago del IVA ante la Aduana de estas importaciones de bienes en los supuestos en que no se opte por la utilización del régimen especial de ventanilla única previsto para las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros (art. 167 bis LIVA).¹¹⁾

Por otra parte, los empresarios y profesionales no establecidos en la Comunidad que quieran acogerse al régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados podrán designar a un **intermediario** establecido en la Comunidad como responsable de liquidar el IVA y de cumplir las obligaciones establecidas en el régimen especial en su nombre y por su cuenta.

De acuerdo con el art. 163 quinquies, 2.a LIVA, se entenderá por “intermediario” aquella persona establecida en la Comunidad a quien designa el empresario o profesional que realiza ventas a distancia de bienes importados de un país o territorio tercero y que, en nombre y por cuenta de este, queda obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del régimen especial y es titular de las relaciones jurídico-tributarias derivadas del mismo.

V. ENTREGAS DE BIENES FACILITADAS A TRAVÉS DE UNA INTERFAZ DIGITAL

Según el preámbulo del RDL 7/2021, “otro de los aspectos importantes de la nueva economía digital es el surgimiento de nuevos empresarios o profesionales creados por y para el comercio electrónico que canalizan las decisiones de compra de bienes y servicios de los consumidores finales. Se trata de las **interfaces digitales, como las plataformas, portales y mercados en línea** que, además de la actividad de intermediación, a menudo prestan servicios logísticos y de almacenamiento para sus clientes. Estos nuevos operadores están alcanzando un tamaño, hegemonía y nivel de información tan relevantes en el mercado digital que parece conveniente que colaboren en la gestión y la recaudación del IVA derivado del comercio electrónico”.

De acuerdo con el nuevo art. 8 bis LIVA, deberá entenderse que los empresarios o profesionales titulares de una interfaz digital cuando faciliten la venta a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, o cuando

faciliten entregas de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un proveedor no establecido en la misma a consumidores finales, han recibido y entregado en nombre propio dichos bienes y su expedición o transporte se encuentra vinculado a su entrega.¹²⁾

Como explica el preámbulo del RDL 7/2021, “esta ficción puede determinar importantes implicaciones tributarias y puede suponer que los titulares de las interfaces digitales lleguen a tener la consideración de sujetos pasivos del impuesto. No obstante, para evitar situaciones de doble imposición, la entrega del bien que se entiende realizada por el proveedor al titular de la interfaz estará exenta de IVA y no limitará el derecho a la deducción del IVA soportado por quienes la realizan”.

Por consiguiente, los titulares de las interfaces digitales **tienen la consideración de sujetos pasivos** del impuesto. Se realizan dos entregas de bienes, una del proveedor al titular de la interfaz y otra por parte del titular de la interfaz al consumidor final. El devengo de ambas entregas se produce con la aceptación del pago del cliente. El transporte de los bienes se encuentra vinculado a la entrega que realizan los titulares de la interfaz al consumidor final. Y la entrega del bien que se entiende realizada por el proveedor al titular de la interfaz está exenta de IVA y no limita el derecho a la deducción del IVA soportado por quienes la realizan.

Por su parte, el empresario o profesional titular de la interfaz digital **podrá acogerse a los regímenes especiales de ventanilla única** para la declaración-liquidación del IVA derivado de estas operaciones por las que tenga la condición de sujeto pasivo, incluso cuando se trate de entregas interiores realizadas a favor de consumidores finales efectuadas en el mismo Estado miembro donde se almacenan las mercancías y que, por tanto, no son objeto de expedición o transporte entre Estados miembros.

Asimismo, cuando un empresario o profesional utilizando una interfaz digital como una plataforma, un portal, un mercado en línea u otros medios similares, facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal en el interior de la Comunidad, cuando no deba o no opte por acogerse a los regímenes especiales previstos para el comercio electrónico, tendrá la **obligación de llevar un registro** de dichas operaciones, según dispone el art. 166 bis LIVA. Dicho registro será lo suficientemente detallado como para permitir a la Administración tributaria del Estado miembro en el que las operaciones sean imponibles comprobar si el IVA se ha declarado correctamente, debiendo poner dicho registro, por vía electrónica, a disposición de los Estados miembros interesados que lo soliciten.

El registro deberá mantenerse por un período de diez años a partir del final del ejercicio en que se hayan realizado las operaciones y será exigible con independencia de que el empresario o profesional titular de la interfaz digital se acoja a los regímenes especiales por otras operaciones.¹³⁾

Según el preámbulo del RDL 7/2021, “esta medida, que no va a suponer una carga administrativa desproporcionada para los titulares de las interfaces digitales dado que su negocio se basa también en el registro de la información, está llamada a convertirse en una importante herramienta para el control del comercio electrónico, garantizar la recaudación de las operaciones e incentivar la utilización de los regímenes especiales de ventanilla única”.

V. REGÍMENES ESPECIALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Se incluyen en el Capítulo XI del Título IX de la LIVA, tres nuevos regímenes especiales para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones, que sustituyen y amplían los regímenes especiales vigentes hasta el momento para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión: el régimen exterior de la Unión, el régimen de la Unión y el régimen de importación.

Estos tres regímenes especiales de ventanilla única van a permitir, mediante **una sola declaración-liquidación presentada por vía electrónica** ante la Administración tributaria del Estado miembro por el que haya optado o sea de aplicación (Estado miembro de identificación), que el empresario o profesional pueda ingresar el IVA devengado por todas sus operaciones efectuadas en la Comunidad (Estados miembros de consumo) por cada trimestre o mes natural a las que se aplica, en cada caso, el régimen especial.

Cuando España sea el **Estado miembro de identificación**, el empresario o profesional quedará obligado a declarar ante la Administración tributaria española el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones y será identificado mediante un número de identificación individual asignado por la misma. Este número de identificación deberá consignarse en la declaración-liquidación en la que el empresario o profesional incluirá, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el IVA, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosada por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponda.

Los empresarios y profesionales que se acojan a estos regímenes especiales deberán mantener durante diez años un **registro de las operaciones** incluidas en los mismos que estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo. También quedarán obligados a expedir y entregar facturas respecto de las operaciones declaradas conforme a los regímenes especiales.

Estos empresarios y profesionales no podrán deducir el IVA soportado para la realización de sus operaciones en las referidas declaraciones-liquidaciones. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones acogidas a los regímenes especiales.

Tratándose de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, por lo tanto, podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas en dicho territorio por el procedimiento previsto para la **devolución de las cuotas soportadas** por empresarios o profesionales establecidos en otro Estado miembro, o no establecidos en la Comunidad, previstos en los arts. 119 y 119 bis LIVA, respectivamente. En el caso de empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, a estos efectos, no se exigirá el requisito de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en España.

VII. RÉGIMEN EXTERIOR DE LA UNIÓN

El régimen exterior de la Unión es el régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, que se encuentra regulado en los arts. 163 octiesdecies a 163 vicies de la LIVA.

En cuanto a su **ámbito de aplicación**, a este régimen se podrán acoger los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que presten servicios a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tales (particulares), y que estén establecidas en la Comunidad.

Incluso cuando dicho sujeto pasivo, a pesar de no estar establecido, esté registrado u obligado a registrarse a efectos del IVA en uno de los Estados miembros en relación con prestaciones que no sean servicios de empresa a consumidor, podrá acogerse a este régimen especial por lo que se refiere a dichos servicios de empresa a consumidor.

Este régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios que deban entenderse efectuadas en la Comunidad.

El **Estado miembro de identificación** en este régimen especial será el Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad para declarar el inicio de

su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad. Es decir, en este régimen especial, dado que el empresario o profesional no está establecido en la Comunidad, podrá elegir España como Estado de identificación o cualquier otro Estado miembro.

Las **obligaciones formales** a las que quedará obligado el sujeto pasivo que opte por elegir España como Estado miembro de identificación son las siguientes:

- a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el art. 164.1.2.º LIVA.
- b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.¹⁴⁾

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

- c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios cubiertos por este régimen. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación individual que le haya sido notificado por la Administración tributaria y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total, excluido el IVA que grave la operación, de los servicios cubiertos por este régimen durante el período al que se refiere la declaración, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.¹⁵⁾

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

- e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración es correcta.¹⁶⁾

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

El empresario o profesional no establecido deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

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

Por otra parte, conviene destacar que en caso de que el empresario o profesional no establecido en la Comunidad hubiera elegido cualquier otro Estado miembro distinto de España para presentar la declaración de inicio en este régimen especial, y en relación con las operaciones que deban considerarse efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, el ingreso del impuesto correspondiente a las mismas deberá efectuarse al tiempo de la presentación en el Estado miembro de identificación de la correspondiente declaración-liquidación del impuesto.

Además, el empresario o profesional no establecido en la Comunidad deberá cumplir el resto de obligaciones formales en el Estado miembro de identificación y, en particular, la establecida en relación con el registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.

Respecto a la **devolución de las cuotas soportadas**, hay que tener en cuenta, como ya se ha comentado, que estos empresarios y profesionales no podrán deducir el IVA soportado para la realización de sus operaciones en las correspondientes declaraciones-liquidaciones. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones acogidas a los regímenes especiales.

Así, tratándose de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas en dicho territorio por el procedimiento previsto para la devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad (regulado en el art. 119 bis LIVA), o bien por el procedimiento previsto para el caso de estar establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla (regulado en el art. 119 LIVA). En particular, en el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla solicitarán la devolución de las cuotas soportadas en otro Estado miembro, a través del procedimiento previsto en el art. 117 bis LIVA.

VI. RÉGIMEN DE LA UNIÓN

El régimen de la Unión es el régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas nacionales de bienes (sin transporte de un Estado miembro a otro) cuando el vendedor de las mercancías no esté establecido en la Comunidad. Este régimen especial del comercio electrónico está regulado en los arts. 163 unvicies a 163 quatervicies de la LIVA.

Respecto a su **ámbito de aplicación**, las operaciones que deberán declararse en el régimen varían en función de si el sujeto pasivo está o no establecido en la Comunidad.

En primer lugar, los empresarios o profesionales **establecidos en la Comunidad** incluirán en el régimen, por un lado, las prestaciones de servicios a personas que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tales, y que estén establecidas en la Comunidad, pero en un Estado miembro distinto al del empresario o profesional acogido a este régimen especial, siempre que las prestaciones se localicen en un Estado miembro en el que el empresario o profesional no esté establecido. Si las prestaciones de servicios se localizan en el Estado miembro de la sede del empresario o en un Estado en el que esté establecido a efectos de IVA, esas prestaciones deberán declararse en el país correspondiente por el régimen general del IVA, no por el régimen especial.

Por otro lado, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad incluirán en el régimen las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, incluidas las que se localizan en el Estado miembro en el que se registra el sujeto pasivo, así como las que se localizan en otro Estado miembro en el que se está establecido a efectos de IVA. Lo relevante es que se trate de ventas a distancia, con transporte de los bienes entre dos Estados diferentes, siendo indiferente la condición de establecido del empresario o profesional en el lugar de llegada de los bienes.

En segundo lugar, los empresarios o profesionales **no establecidos en la Comunidad** solo podrán declarar en el régimen de la Unión las ventas a distancia intracomunitarias de bienes. Si también prestan servicios a consumidores finales de la Comunidad, podrán declararlos a través del régimen exterior, pero no en el régimen de la Unión.

Y en tercer lugar, las **interfaces electrónicas** (establecidas dentro o fuera de la Comunidad) a las que se considere sujetos pasivos de entregas de bienes por imperativo legal, incluirán en el régimen, por un lado, las ventas a distancia intracomunitarias de bienes en las que intervengan cuando el vendedor de las mercancías no esté establecido en la Comunidad. Y, por otro lado, las entregas nacionales de bienes (sin transporte de un Estado miembro a otro) cuando el vendedor de las mercancías no esté establecido en la Comunidad. Cuando la interfaz electrónica realice también ventas directas de bienes o servicios propios, las incluirá también en el régimen de la

Unión o en el régimen exterior de la Unión, según corresponda.

Respecto al **Estado miembro de identificación** en este régimen especial, hay que señalar que los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto español, deberán necesariamente, en caso de optar por este régimen especial, elegir España como su Estado miembro de identificación.

Los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y que tengan en el territorio de aplicación del impuesto español un establecimiento permanente, deberán elegir España como su Estado de Identificación si únicamente tienen ese establecimiento permanente en todo el territorio de la Comunidad.

Ahora bien, si tienen otros establecimientos permanentes en otros Estados, podrán elegir como Estado de identificación España o cualquiera de los Estados miembros en los que tengan un establecimiento permanente.

Por otra parte, los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica fuera del territorio de la Comunidad y que, además, no tengan en dicho territorio un establecimiento permanente, podrán elegir España como Estado de identificación si en dicho territorio se inicia la expedición o transporte de los bienes.

Las **obligaciones formales** de este régimen especial son las siguientes:

- a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el art. 164.1.2.º LIVA.
- b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.
- c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

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

Cuando los bienes se expidan o transporten desde Estados miembros distintos de España, la declaración-liquidación deberá incluir también el valor total, excluido el IVA que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, para las entregas a las que resulte aplicable este régimen, por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes.¹⁷⁾

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

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

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá

llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración correspondiente es correcta.¹⁸⁾

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

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

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

Finalmente, en cuanto a la **devolución de las cuotas soportadas**, hay que tener en cuenta, como ya se ha comentado, que los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial no podrán deducir el IVA soportado para la realización de sus operaciones en sus declaraciones-liquidaciones. Ahora bien, tendrán derecho a solicitar la devolución del IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones acogidas a los regímenes especiales.

En el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el art. 117 bis LIVA. Tratándose de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas en dicho territorio por el procedimiento previsto para la devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales establecidos en otro Estado miembro, o no establecidos en la Comunidad, previstos en los arts. 119 y 119 bis LIVA, respectivamente.¹⁹⁾ En el caso de empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, a estos efectos, no se exigirá el requisito de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en España.

En caso de que España sea el Estado miembro de identificación, los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto podrán deducir las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones acogidas al presente régimen conforme al régimen general del impuesto.²⁰⁾

VII. RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN

El régimen de importación es el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros. Está regulado en los arts. 163 quinicies a 163 octovicies de la LIVA.

En relación con su **ámbito de aplicación**, hay que destacar que a este régimen especial se podrán acoger los empresarios o profesionales, establecidos o no en la Comunidad, que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales.

Es importante destacar los **motivos** por los que se ha introducido este régimen de importación en las nuevas reglas del IVA en el comercio electrónico derivadas de la aprobación del RDL 7/2021. Como ya se ha señalado, a partir del 1 de julio de 2021 desaparece la exención a la importación de bienes de valor inferior a 22 euros, de forma que todos los bienes comerciales que se importen en la UE, independientemente de su valor, tendrán que pagar el IVA a la importación correspondiente.

Por este motivo, se crea simultáneamente un régimen especial de ventanilla única para las ventas a distancia de bienes importados de valor no superior a 150 euros, a fin de que, si se aplica este régimen especial, en vez de gravar la importación (que quedaría exenta), se grave solo la entrega en destino, facilitándose la declaración y el pago del IVA devengado por las ventas a través de una declaración única en el Estado miembro de identificación.

En consecuencia, este régimen de importación, permite al sujeto pasivo de la entrega (ya sea el proveedor propietario del bien vendido, ya sea una interfaz electrónica que, aunque no es propietaria de los bienes, se le considera sujeto pasivo por facilitar su entrega), que cobre al cliente el IVA devengado por dichas ventas a distancia y que lo declare e ingrese a través de un sistema de ventanilla única para las importaciones. De forma que el consumidor destinatario del bien importado, en vez de pagar el IVA a la importación a la autoridad aduanera, paga el impuesto como parte del precio de adquisición.

En cuanto al **Estado miembro de identificación** en este régimen especial, hay que diferenciar cuando se actúe sin intermediario o con intermediario.

En el caso del **régimen de importación actuando sin intermediario**, a su vez, se deben distinguir tres posibles supuestos.

En primer lugar, los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto español, deberán necesariamente, en caso de optar por el régimen especial, elegir España como su Estado miembro de identificación.

En segundo lugar, los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y que tengan en el territorio de aplicación del impuesto español un establecimiento permanente, deberán elegir España como su Estado de identificación si únicamente tienen ese establecimiento permanente en todo el territorio de la Comunidad. Si tienen otros establecimientos permanentes en otros Estados, podrán elegir como Estado de identificación España o cualquiera de los Estados miembros en los que tengan un establecimiento permanente.

Y, en tercer lugar, los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica fuera del territorio de la Comunidad y que, además, no tengan en dicho territorio un establecimiento permanente, pero que estén establecidos en un tercer país con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua sobre el IVA, podrán elegir España como Estado de identificación o cualquier otro Estado miembro.

En el resto de los supuestos (ni sede ni establecimiento en el territorio de la Comunidad ni en territorio tercero con acuerdo de asistencia mutua), se deberá necesariamente designar a un intermediario.

En el caso del **régimen de importación actuando con intermediario**, el Estado miembro de identificación vendrá determinado por la sede o establecimiento del intermediario designado, ya sea porque el empresario o profesional no está establecido en la Comunidad o bien porque de forma voluntaria ha designado a un intermediario.

Los intermediarios que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto español, deberán necesariamente, en caso de optar por el régimen especial, elegir España como su Estado miembro de identificación.

Mientras que los intermediarios que tengan la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y que tengan en el territorio de aplicación del impuesto español un establecimiento permanente, deberán elegir España como su Estado de identificación si únicamente tienen ese establecimiento permanente en todo el territorio de la Comunidad. Si tienen otros establecimientos permanentes en otros Estados, podrán elegir como Estado de identificación España o cualquiera de los Estados miembros en los que tengan un establecimiento permanente.

Respecto a las **obligaciones formales**, en caso de que España sea el Estado miembro de identificación, el empresario o profesional acogido al este régimen especial, o el intermediario que actúe por su cuenta, quedarán obligados a:

- a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el art. 164.1. 2.º LIVA.
- b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este

régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

La información que debe facilitar el empresario o profesional acogido a este régimen especial, que no actúe por medio de intermediario, al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postales y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y el número de identificación a efectos del IVA o el número de identificación fiscal.²¹⁾

La Administración tributaria identificará al empresario o profesional que se acoja a este régimen especial mediante un número de identificación a efectos del régimen. En caso de actuar mediante intermediario, se le asignará a este además un número de identificación a efectos del régimen en relación con cada empresario o profesional que lo haya designado como tal.²²⁾

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

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal que le haya sido asignado por la Administración tributaria a efectos de este régimen especial y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el IVA que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.²³⁾

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

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración-liquidación correspondiente es correcta.²⁴⁾

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

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

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

En relación con la **devolución de las cuotas soportadas**, hay que tener en cuenta, como ya se ha comentado, que los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial no podrán deducir el IVA soportado para la realización de sus operaciones en sus declaraciones-liquidaciones. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones acogidas a los regímenes especiales.

En el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el art. 117 bis LIVA. Cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas en dicho territorio por el procedimiento previsto para la devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales establecidos en otro Estado miembro, o no establecidos en la Comunidad, previstos en los arts. 119 y 119 bis LIVA,

respectivamente.²⁵⁾ En el caso de empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, a estos efectos, no se exigirá el requisito de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en España.

Si España es el Estado miembro de identificación, los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto podrán deducir las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones acogidas a este régimen especial conforme al régimen general del impuesto.²⁶⁾

VIII. CONCLUSIONES

Las nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico aprobadas por medio del RDL 7/2021, de 27 de abril, que incorpora al ordenamiento interno la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, y la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, introducen importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las ventas a distancia, es decir, las entregas de bienes contratadas por internet por consumidores finales comunitarios, que son enviados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero. Estas operaciones quedan sujetas al IVA en el Estado miembro de llegada de la mercancía o de establecimiento del destinatario, reforzando así el principio de tributación en destino en el IVA.

Asimismo, se introducen modificaciones importantes en la gestión tributaria del comercio electrónico en el IVA, ampliando los regímenes especiales de ventanilla única, que pasan a ser el procedimiento específico para la gestión y recaudación del IVA devengado por estas operaciones a nivel comunitario. Y, por primera vez, se involucra a los titulares de las interfaces digitales que facilitan el comercio electrónico, que se convierten en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del impuesto.

En nuestra opinión, resulta acertado el reforzamiento del principio de tributación en destino en las operaciones de comercio electrónico con particulares. En este sentido, la normativa aprobada está encaminada a ser más respetuosa con el principio de neutralidad, tanto en su vertiente espacial como intersectorial. Con las nuevas reglas del IVA en el comercio electrónico se alcanza un elevado grado de convergencia en la regulación de las prestaciones de servicios por vía electrónica y las ventas a distancia de bienes a particulares. No tenía sentido que en las ventas a distancia de bienes a particulares se permitiera elegir tributar en el Estado de origen o en el Estado de destino hasta que no sobrepasaran un umbral de facturación anual en este último, mientras que los servicios intracomunitarios europeos prestados por vía electrónica siempre debían tributar en destino.

Resulta, por lo tanto, acertado aplicar el principio de tributación en destino en las operaciones comerciales electrónicas con particulares, para conseguir que la cuota de IVA sea la misma con independencia del lugar de procedencia del producto. Se puede afirmar, pues, que la regulación avanza en la implementación de este principio cuando el destinatario sea un particular.

Ahora bien, no hay que olvidar que la regla general sobre tributación del IVA en origen, según el art. 45 de la Directiva 2006/112/CE, no cambia tras la introducción de estas medidas y la utilización de estos regímenes especiales seguirá siendo voluntaria, de modo que el objetivo final de la tributación en destino parece todavía lejos de conseguirse.

En cualquier caso, a nuestro juicio, la reforma normativa ha vuelto a caer en el mismo defecto que caracteriza la regulación del IVA en general y la tributación del comercio electrónico en particular: su excesiva complejidad. Resulta muy difícil llegar a comprender en toda su extensión la regulación de esta materia, con constantes remisiones, con un lenguaje poco claro, a menudo ininteligible y con unas normas técnicamente muy complicadas, en ocasiones, confusas y enmarañadas, lo cual las convierte en difíciles de interpretar, creando una evidente inseguridad jurídica.

IX. BIBLIOGRAFÍA

DELGADO GARCÍA, A. M.: “La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 169, 2016.

DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R.: “Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 20, 2015.

LEBÓN SÁNCHEZ, C.; VALIÑO CASTRO, A.: “Tributación en destino del IVA en los servicios online. Razones e implicaciones”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 16, 2021.

MARTOS GARCÍA, J. J.; PICCIRILLI, E.: “La convergencia en el IVA de las ventas a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y televisión”, *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2019.

MATESANZ CUEVAS, F.: “La fiscalidad indirecta del comercio electrónico”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2019.

RODRÍGUEZ CORREA, J.: “Nueva tributación en IVA del comercio electrónico: algunos aspectos problemáticos derivados de los cambios introducidos en las reglas de localización de las ventas a distancia”, *Carta Tributaria*, núm. 76, 2021.

VERDÚN FRAILE, E.; HERNÁNDEZ MONEO, I.: “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*, núm. 436, 2019.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

1

Véase sobre este tema DELGADO GARCÍA, A. M.: “La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 169, 2016, pp. 68-72.

2

Según dispone el art. 3LIVA, el “territorio de aplicación del impuesto” es el territorio español, excepto las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

3

Véase al respecto DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R.: “Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 20, 2015, pp. 108-120.

4

Véase MARTOS GARCÍA, J. J.; PICCIRILLI, E.: “La convergencia en el IVA de las ventas a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y televisión”, *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2019, pp. 153-156.

5

Hay que recordar que los servicios prestados por vía electrónica han pasado de regirse en todos los casos por el principio de tributación en destino, instaurado a partir de 2015, a una nueva regulación en la que, aunque sigue aplicándose a la mayoría de hechos imponible, podrá ser sustituido a nivel intracomunitario por el principio de tributación en origen cuando las ventas del operador no alcancen el umbral de los 10.000 euros en el resto de Estados miembros. Ahora bien, dado el reducido importe de este límite, es previsible que el volumen de servicios y de bienes adquiridos a distancia que puedan tributar en origen sea poco significativo.

6

Véase LEBÓN SÁNCHEZ, C.; VALIÑO CASTRO, A.: “Tributación en destino del IVA en los servicios online. Razones e implicaciones”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 16, 2021, p. 125.

7

Véase VERDÚN FRAILE, E.; HERNÁNDEZ MONEO, I.: “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*, núm. 436, 2019, p. 124.

8

En el mismo sentido, se ha criticado por algún otro autor que “determinar la correcta tributación en el IVA de las operaciones internacionales puede llegar a ser una tarea compleja en comparación con las operaciones domésticas. La complejidad es mayor si añadimos el impacto que las nuevas tecnologías y el comercio electrónico tienen en la forma en la que se desarrollan dichas operaciones internacionales”. Véase MATESANZ CUEVAS, F.: “La fiscalidad indirecta del comercio electrónico”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2019, p. 41.

9

Conviene recordar que el RDL 7/2021 ha modificado el precepto que regula el lugar de realización de las prestaciones de servicios (art. 70. 1.4.º y 8.º LIVA) y ha añadido el art. 73 LIVA, de forma que el umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros aplicado en el caso de empresarios establecidos en un único Estado miembro para permitir tributar los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión en el Estado miembro de establecimiento, pasa a incluir el importe de las ventas a distancia intracomunitarias efectuadas.

10

Véanse, a este respecto, las críticas formuladas por RODRÍGUEZ CORREA, J.: “Nueva tributación en IVA del

comercio electrónico: algunos aspectos problemáticos derivados de los cambios introducidos en las reglas de localización de las ventas a distancia”, *Carta Tributaria*, núm. 76, 2021, pp. 4-9.

11

Efectivamente, la LIVA introduce en su Título XI la modalidad especial para la declaración y el pago del IVA a la importación de bienes cuando el valor intrínseco del envío no supere los 150 euros, que no sean objeto de impuestos especiales y cuyo destino final sea el territorio de aplicación del impuesto, cuando el empresario o profesional no haya optado por acogerse al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros. En estos casos, el destinatario de los bienes importados será responsable del pago del IVA, pero la persona que presente los bienes para su despacho ante la Aduana recaudará el impuesto que recaiga sobre su importación del destinatario de los bienes importados y efectuará el pago del IVA recaudado a través de una modalidad especial de declaración correspondiente a las importaciones realizadas durante el mes natural. Estas importaciones quedarán gravadas al tipo general del impuesto, pero la declaración a través de la modalidad especial será opcional.

12

Según establece el art. 5 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, se entenderá por “facilitar” la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica. No obstante, no se entenderá que se facilita una entrega de bienes si se cumplen todas las condiciones siguientes: a) cuando el sujeto pasivo no establezca, de manera directa o indirecta, los términos y condiciones en que se efectúa la entrega de bienes; b) cuando el sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados; c) cuando el sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de bienes. Además, no será aplicable a quienes solo se encarguen: a) del tratamiento de los pagos en relación con la entrega de bienes; b) del listado o la publicidad de bienes; c) de la reorientación o la transferencia de clientes a otras interfaces electrónicas en las que los bienes se ofrezcan a la venta, sin ninguna otra intervención en la entrega.

13

De acuerdo con el art. 54 quáter, apdo. 2, del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, se deberá conservar la siguiente información: a) el nombre, la dirección postal y electrónica o el sitio web del proveedor cuyas entregas o prestaciones se faciliten a través de la utilización de la interfaz electrónica y, si están disponibles: i) el número de identificación a efectos del IVA o el número nacional de identificación fiscal del proveedor; ii) el número de la cuenta bancaria o el número de la cuenta virtual del proveedor; b) una descripción de los bienes, su valor, el lugar de llegada de la expedición o transporte, junto con el momento de la entrega y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción; c) una descripción de los servicios, su valor, información para determinar el lugar y el momento de la entrega o prestación y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción.

14

La información facilitada por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postales y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad y una declaración en la que manifieste que no ha situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que no posee en él un establecimiento permanente. Igualmente, el empresario o profesional no establecido en la Comunidad comunicará toda posible modificación de la citada información. En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la información a facilitar al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá nombre, direcciones postales y de correo electrónico y las direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y número de identificación fiscal asignado por la Administración tributaria española.

15

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

16

De acuerdo con el art. 63 quáter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, se deberá conservar la siguiente información: a) el Estado miembro de consumo en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios; b) el tipo de servicios prestados o la descripción y la cantidad de los bienes entregados; c) la fecha de la entrega de los bienes o de la prestación del servicio; d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada; e) todo aumento o reducción posterior de la base imponible; f) el tipo del IVA aplicado; g) el importe adeudado del IVA con indicación de la moneda utilizada; h) la fecha y el importe de los pagos recibidos; i) cualquier anticipo recibido antes de la entrega de los bienes o la prestación de los servicios; j) en caso de emitirse una factura, la información contenida en ella; k) en el caso de los servicios, la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual y, en el caso de los bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los bienes; l) cualquier prueba de posibles declaraciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del IVA aplicado.

17

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

18

En este registro se deberá conservar la información detallada en el art. 63 quáter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, que ya se ha comentado anteriormente.

19

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución de las cuotas del IVA será el previsto en el art. 119 LIVA.

20

Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el territorio de aplicación del impuesto operaciones a las que se refiere dicho régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho territorio deberán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en dicho territorio y sean utilizados en la realización de las operaciones a que se refiere este régimen especial a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes que deban presentar en el territorio de aplicación del impuesto.

21

La información que debe facilitar el intermediario a la Administración tributaria, antes de iniciar su actividad de intermediación, incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postales y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y el número de identificación a efectos del IVA. Además, el intermediario deberá facilitar a la Administración tributaria, en relación con cada empresario o profesional por cuyo nombre y cuenta actúa, antes del inicio de las actividades gravadas los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postales y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere, el número de identificación a efectos del IVA, o el número de identificación fiscal. Igualmente, aquel deberá facilitar el número de identificación fiscal que le haya sido asignado por el Estado miembro de identificación a efectos de este régimen especial.

22

Estos números de identificación serán de uso exclusivo a efectos de este régimen especial y deberán aportarse para la aplicación de la exención prevista en el art. 66.4.º LIVA. La Administración tributaria notificará por vía electrónica al empresario o profesional acogido a este régimen especial o, en su caso, al intermediario, los números de identificación que se le hayan asignado.

23

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central

Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, el del día siguiente.

24

En este registro se deberá conservar la información detallada en el art. 63 quáter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, que ya se ha comentado anteriormente.

25

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución de las cuotas del IVA será el previsto en el art. 119 LIVA.

26

Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el territorio de aplicación del impuesto operaciones a las que se refiere dicho régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho territorio deberán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en dicho territorio y sean utilizados en la realización de las operaciones a que se refiere este régimen especial a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes que deban presentar en el territorio de aplicación del impuesto.