Darya Budova*
David López Pombo*

LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA EN ESPAÑA ANTE LA DIGITALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA

Este trabajo tiene por objeto analizar los problemas y retos que la digitalización de la economía y el auge del comercio electrónico plantean para la tributación indirecta. Desde esta perspectiva, abordamos las iniciativas de la OCDE y el G20, las recientes reformas del Impuesto sobre el Valor Añadido a nivel europeo, así como los retos y debates respecto de la tributación de operaciones online realizadas por particulares. Concluimos que las reformas analizadas son necesarias, pero plantean nuevos retos para las empresas e imponen serias obligaciones a las plataformas digitales. La tributación de operaciones realizadas por particulares, por otro lado, reclaman soluciones innovadoras aún por venir.

Indirect taxation in Spain in light of the digitalization of the economy

The aim of this paper is to analyse the problems and challenges posed by the rise of digitalization of the economy and e-commerce to indirect taxation. We go through the G20 and OECD initiatives on the matter, the recent reforms of the Value Added Tax at the European level and the ongoing debates over taxing online transactions carried out by individuals. We conclude that the analysed reforms, yet necessary, pose new challenges to firms and impose new regulatory obligations to digital platforms. A plan to tax online transactions carried out operations made by individuals is still to come.

Palabras clave: *IVA, Impuesto sobre el Valor Añadido, e-commerce, tributación digital, plataformas digitales, comercio internacional.*
Keywords: *VAT, Value Added Tax, e-commerce, digital taxation, digital platform, international trade.*
JEL: *K34, O33.*

---

* Abogados del Departamento Tributario de Uría Menéndez Abogados, S.L.P.
Contacto: darya.budova@uria.com y david.lopez@uria.com
Versión de octubre de 2020.
https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7140

1. Introducción

El comercio electrónico hoy es un fenómeno casi cotidiano. Según los últimos datos publicados en la Unión Europea, siete de cada diez usuarios de Internet compramos *online*[1]. Compramos todo tipo de productos y servicios; se nos entregan productos frescos en la puerta de casa; recibimos nuestras compras por correo o las recogemos —si nos viene mejor— en algún punto de la ciudad, y con capacidad de devolverlas si no nos gusta el producto; hacemos cursos *online*, maratones de series y vendemos nuestras pertenencias personales a través de una *app*; incluso hacemos deporte o actividades a través de medios telemáticos. La pandemia generada por la COVID-19 ha acelerado este proceso.

Estas transacciones son el hábitat de los impuestos sobre el consumo. Las prestaciones de servicios y ventas *online* de empresario a particular (también conocidas como B2C, por sus siglas en inglés, *business to consumer*) están dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Las ventas realizadas por particulares, en principio, tributarían por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO). Ambas situaciones se dan en el comercio electrónico y, desde luego, son parte de la progresiva digitalización de la economía.

Sin embargo, tanto el IVA como el TPO son impuestos concebidos en el siglo pasado, cuando Internet estaba lejos de ser un fenómeno global, los servicios electrónicos no existían, las ventas se hacían en las tiendas físicas y las transacciones comerciales realizadas por o entre particulares solo se hacían habitualmente entre conocidos. Es decir, estos tributos no estaban preparados para la explosión de las transacciones digitales que se ha producido en los últimos años.

Pero tampoco estaban preparados los sistemas tributarios en lo que se refiere, en general, a la fiscalidad de la digitalización de la economía. Es un problema que ahora está al más alto nivel de la agenda política internacional. La OCDE, el G20 y la Unión Europea llevan la última década trabajando en buscar soluciones para adaptar los sistemas tributarios a la economía digital. Una de las cuestiones en este contexto es, precisamente, la necesidad de adaptar la tributación indirecta del comercio electrónico.

En este artículo nos centraremos primero en la tributación de las operaciones B2C transfronterizas, ya que son las que mayores retos plantean (las operaciones entre empresarios encuentran soluciones relativamente confortables en las reglas generales del impuesto, al igual que las operaciones «interiores») y, además, son las que están siendo objeto de un intenso desarrollo a nivel de la Unión Europea.

En particular, a modo de introducción, hablaremos de los retos concretos que la economía digital supone para la tributación indirecta y cómo se han abordado en la escena internacional. Trataremos después la tributación de los servicios digitales y de las ventas *online* en el IVA, teniendo en cuenta las últimas reformas en marcha, y en especial el papel que ocupan las plataformas digitales en los nuevos esquemas de tributación indirecta. Por último, dedicaremos unas líneas a la tributación de las operaciones realizadas por particulares, la gran olvidada en los círculos digitales y que recientemente ha sido objeto de análisis por el Tribunal Supremo.

2. La tributación de la economía digital en la escena internacional

Los trabajos de la OCDE y el G20

En 2013 la OCDE y el G20 lanzaron un Plan de acción contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (conocido como BEPS, por sus siglas en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*) (OCDE, 2013). Este ambicioso proyecto tenía por objeto revisar el sistema de tributación internacional

[1] *E-commerce statistics for individuals*, EUROSTAT, datos actualizados a enero de 2020.

y adaptarlo a una economía más integrada, más interconectada y más digital que nunca. De hecho, la primera de las quince acciones que forman ese plan aborda los retos de la fiscalidad respecto a la economía digital (o, mejor dicho, a la digitalización de la economía).

Un lugar destacado en los trabajos auspiciados por este Plan de acción lo ocupa la tributación directa, que se enfrenta a nuevos modelos de negocio que crean valor sin presencia física, *scale without mass*, que, muchas veces, obtienen el valor a partir de los datos de sus usuarios y de su interacción con ellos, *data and user contributions*, y realizan su actividad a través de activos intangibles, *reliance on intangible assets*, y en los que las reglas de precios de transferencia y de tributación internacional no están adaptadas. Estos trabajos han desembocado en un gran proyecto de redefinición de reglas de tributación directa a nivel internacional, pendiente del consenso de líderes mundiales para consolidarlo. En paralelo, la Unión Europea y también España (junto con otros Estados miembros y países terceros) han adoptado iniciativas propias tratando de anticipar las soluciones. En España, en particular, se adoptó el proyecto del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Aunque existen dudas acerca de su naturaleza y ámbito de aplicación, entendemos que su análisis detallado sobrepasa el cometido de este trabajo.

Respecto de la tributación indirecta, en el Plan de acción inicial la OCDE se proponía examinar «la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales».

En el informe final sobre esta acción emitido en el 2015 (OECD, 2015) se identificaron como retos principales para la tributación sobre el consumo estas materias: la proliferación del comercio electrónico y la falta de adecuación de las reglas de tributación de estas operaciones. Estos factores causaban distorsiones de competencia, pérdidas de ingresos fiscales y unos excesivos costes de cumplimiento (nos referimos a estos retos con más detalle en el siguiente apartado).

Como siguientes pasos, en 2017 se consolidó la guía internacional sobre el IVA (OECD, 2017a) y se publicó un estudio detallado sobre los posibles mecanismos para la recaudación del IVA en operaciones transfronterizas B2C (OECD, 2017b). Así, entre otras materias, se recomendaba la creación de unos sistemas de registro y declaración simplificados que permitieran a los empresarios declarar con más facilidad el IVA devengado en los países en los que estaban situados sus clientes (como veremos, la Unión Europea ha sido pionera en adoptar una solución de este tipo).

Como último desarrollo, en 2019 se emitió un nuevo informe sobre el papel de las plataformas digitales en la recaudación del IVA en ventas *online* (OECD, 2019a), en el que se planteaba la posibilidad de involucrar a las plataformas digitales en los procesos de declaración y recaudación de este impuesto. Los mecanismos analizados se referían a la posibilidad de que estas entidades fueran responsables del pago y declaración del impuesto e involucrarlas en los procesos de suministro de información sobre las transacciones que facilitaban. Como analizaremos más adelante, la Unión Europea también se ha anticipado en adoptar estas soluciones.

Antes, nos gustaría abordar aquí los principales retos identificados para el comercio electrónico derivados de la tributación sobre el consumo. Entender estos retos permitirá explicar las soluciones que se han adoptado. Sin embargo, los retos detectados por la OCDE a nivel global deben ponerse en contexto especial en la Unión Europea, debido a la peculiar federación de Estados que supone a efectos del IVA. En la Unión, el IVA es un impuesto armonizado, de modo que existen unas directrices y reglas comunes para los (ya) 27 Estados miembros, que —con cierto margen de autonomía— trasponen estas reglas a su legislación nacional. Por lo tanto, debemos hablar por

separado de las operaciones dentro de la Unión y de aquellas que se realicen con terceros países[2].

Los retos para el comercio electrónico en la UE en el IVA

Dentro de la Unión Europea, el derecho a gravar con IVA una operación de un determinado Estado es «asignado» a este a través de las denominadas reglas de localización. Esto quiere decir que el lugar de localización de un servicio o una entrega determinada será el Estado en el que se localiza la prestación y el que grave la operación a efectos del IVA. Y lo hará de acuerdo con las reglas establecidas en su legislación interna para la exacción del impuesto (reglas de facturación, tipo impositivo, forma y plazo para presentar declaraciones, forma y alcance de las comprobaciones, la necesidad de nombrar representante, etc.).

Por ejemplo, en el IVA, la regla general[3] de localización de servicios prestados entre empresarios es la del destino, *i. e.*, la jurisdicción en la que esté establecido el destinatario del servicio, el cliente. Por lo tanto, si un empresario francés presta un servicio a un empresario alemán, de acuerdo con esa regla general, el servicio se localizará en Alemania. Le corresponderá gravar la operación al país teutón y se aplicarán las reglas sobre el tipo impositivo, factura y declaración, etc., establecidas por Alemania. La lógica del IVA permite que, para evitar que el proveedor francés no establecido en Alemania tenga que cumplir con estas obligaciones desconocidas, su cliente empresario alemán se «autorrepercuta» el IVA (esto es, sea la persona que lo repercute y lo soporta) y lo declare en sus declaraciones periódicas a través de procedimientos habituales.

En general, el principio de tributación en destino también es el marco deseado para la tributación de operaciones con particulares. Existe un consenso internacional sobre que el gravamen de los actos de consumo debe atribuirse a la jurisdicción en la que ese consumo se produce: esto es porque, en el fondo, es la jurisdicción en la que se pone de manifiesto la capacidad contributiva[4].

Sin embargo, antes de las actuales reformas, la localización tanto de los servicios como de las ventas a distancia se situaba, como regla general, en la jurisdicción del proveedor:

- Las *prestaciones de servicios a particulares* se situaban siempre en la jurisdicción del proveedor, hasta que en 2003 esta regla se modificó para determinados servicios electrónicos prestados por personas no establecidas en la Unión Europea (atrayendo así la tributación por estas operaciones a la Unión). Esta regla se amplió en 2015 para los servicios de telecomunicaciones y radiodifusión y para los prestados por vía electrónica (que abordamos con detalle más adelante), y se «universalizará» para los servicios prestados a particulares a partir del 2021.
- Las *ventas a distancia* se siguen situando hoy en día en la jurisdicción del proveedor hasta que no se alcance el umbral de 35.000 euros o 100.000 euros (depende del Estado miembro) por país destinatario. A partir de la superación de ese umbral, las ventas tributan en el país de destino (lo que hace tiempo no

[2] El 1 de febrero de 2020, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte abandonó la Unión Europea y la Comunidad Europea de la Energía Atómica. El Acuerdo de Retirada (Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, DO L 29 de 31.1.2020) celebrado entre la Unión y el Reino Unido entró en vigor en esa misma fecha y garantizaba la salida ordenada del Reino Unido. Sin embargo, de conformidad con el Acuerdo de Retirada, el derecho de la Unión sigue aplicándose al y en el Reino Unido durante un período transitorio que se extenderá hasta el 31 de diciembre de 2020. A partir de dicha fecha, en principio, el Reino Unido será un tercer país a todos los efectos, incluidos los regímenes especiales descritos en el presente trabajo. A fecha de este artículo, y en atención a la situación creada por la COVID-19, no es obvio si este período transitorio se prorrogará durante un tiempo ni tampoco si se realizará una salida ordenada del Reino Unido a efectos del IVA y de otras materias.

[3] Con excepciones, como por ejemplo los servicios relativos a bienes inmuebles (que se consideran realizados donde está sito el inmueble objeto de los servicios).

[4] La tributación en la jurisdicción de consumo es uno de los principios de tributación del comercio electrónico acordados en el seno de la OCDE en 1998 en Ottawa. *Cfr. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce",* octubre 1998.

ocurría con demasiada frecuencia), y los proveedores deben registrarse y autoliquidar y pagar el IVA en ese Estado miembro de destino.

Aunque no lo parezca *a priori*, en el contexto original (en un mundo menos digital en aquel momento) probablemente la regla de tributación en sede del proveedor (digamos, en origen) era respetuosa con el principio de tributación en destino, ya que, por ejemplo, los servicios —predominantemente presenciales por entonces— se consumían normalmente en el Estado miembro en el que estuviera situado el proveedor (pensemos en conciertos, cine, formación, etc.). Además, si el servicio estaba localizado en la jurisdicción del proveedor, no existía el problema de liquidar el IVA en otra jurisdicción si el destinatario de la operación no era un empresario. Sin embargo, esta solución no es probablemente satisfactoria cuando proveedor y cliente interactúan a distancia y en jurisdicciones distintas, situación que se ha intensificado con la digitalización de la economía.

Así, en este nuevo marco y con el fin de que las operaciones en IVA tributen en el lugar en que se genera el consumo, las alternativas serían encomendar la tarea de autoliquidar y pagar el IVA, bien al consumidor, bien al empresario. La primera opción ha sido identificada como altamente inefectiva e ineficiente, ya que, cuando se ha intentado implementar, en la práctica los consumidores no han declarado ni ingresado el IVA[5]. La segunda supone que el proveedor autoliquide e ingrese el IVA en la jurisdicción del consumidor, aunque no estuviera establecido allí. Esta alternativa acarrea un coste excesivo para el proveedor que también se considera poco justificado, sobre todo en el contexto de un proveedor que realice pocos servicios remotos fuera de su país de establecimiento (que deben declararse en el país de localización del consumidor). Respecto de las ventas *online*, había un problema añadido, y es que los vendedores debían estar pendientes de cuándo sobrepasaban el límite en los distintos Estados miembros.

En general, se calcula que los costes de cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA en relación con cada Estado miembro al que una empresa suministra bienes o servicios alcanzan de media los 8.000 euros al año, lo que supone un coste importante para las empresas y, en especial, para las pymes. La complejidad de ese régimen ha sido identificada por los operadores como una de las mayores barreras al comercio dentro de la Unión y ha sido calificada como una de las principales causas de geobloqueo de las empresas europeas, sobre todo pequeñas y microempresas (Comisión Europea, 2016a).

La complejidad del régimen también hace difícil a los Estados miembros controlar las operaciones, y se han detectado patrones de abuso, además de distorsiones en el régimen de IVA. Por ejemplo, es el establecimiento del proveedor el que determina el tipo impositivo. En consecuencia, podría darse la situación de que el acceso a un mismo servicio desde un determinado país europeo sea más barato en función del lugar de establecimiento del proveedor (con la consiguiente atracción a esa jurisdicción de los proveedores y el descontento de los otros Estados miembros). Se estima que, entre el IVA que se deja de percibir y los incumplimientos en los que se incurre en el comercio electrónico transfronterizo, estas pérdidas alcanzan actualmente los 5.000 millones de euros al año (Comisión Europea, 2016a).

Comercio electrónico procedente de terceros países

Los problemas en la tributación del comercio electrónico procedente de terceros países se traducen en importantes pérdidas de ingresos fiscales y distorsiones de competencia, especialmente en las importaciones de bienes. Respecto de estas operaciones, el

[5] *Cfr. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, op. cit., p. 121.

problema no es tanto de reglas de localización, sino más bien de cumplimiento y de abuso en el uso de determinadas exenciones.

Las reglas del impuesto gravan las compras realizadas por particulares procedentes de terceros países en el momento de la importación. Sin embargo, existe una serie de exenciones para pequeños envíos que han sido identificados por la OCDE como la principal fuente de pérdida de ingresos fiscales en el comercio electrónico transfronterizo[6].

Entre las distintas exenciones, encontramos la exención de derechos de importación para envíos comerciales cuyo valor intrínseco no supere 150 euros[7] y la exención en el IVA de 10 o 22 euros para pequeños envíos (el importe exacto depende del Estado miembro; en España el límite asciende a 22 euros)[8]. Hasta ese importe de 150 euros no es necesario presentar declaración completa en aduana y, de hecho, normalmente, este tipo de envíos son despachados por los propios operadores postales a través de procedimientos simplificados.

De nuevo, cuando se crearon estas exenciones, se partía de la premisa de que el coste administrativo de cobrar el impuesto sobrepasaba el propio impuesto, lo que probablemente era cierto en su momento. Pero ahora, el comercio procedente de terceros países ha crecido vertiginosamente y, tanto a nivel de la OCDE como de la Unión Europea, se han detectado importantes abusos de estos regímenes[9], teniendo en cuenta que en la actualidad las propias Administraciones pueden disponer u organizar medios para optimizar la vigilancia y la recaudación aplicable a estas importaciones.

Algunos bienes se declaran por un valor inferior específicamente para disfrutar de la exención; otros envíos se declaran incorrectamente como envíos personales o como envíos de muestras (que disfrutan de exenciones aduaneras y del IVA propias); e incluso algunos envíos se realizan desde almacenes situados en la UE, pero se declaran como importaciones libres de IVA, y este no se cobra.

La Comisión Europea se ha llegado a referir a estas exenciones como «un costoso y creciente subsidio fiscal que beneficia a los vendedores no establecidos en la Unión Europea y que causa relocalización de los negocios europeos a terceros países y territorios». Se estima que en 2015 ha habido 144 millones de envíos que se han acogido a esta exención, con un incremento de casi el 300 % en los últimos quince años y una estimación de pérdida de ingresos de 1.000 millones de euros en 2015 (Comisión Europea, 2016b).

Pero, además, estas exenciones son fuente de malestar por parte de los comercios europeos, que se ven en una desventaja competitiva frente a los importadores de terceros países, primordialmente localizados en Asia. En la Unión, los proveedores no tienen la exención para ventas de pequeño valor, ya que siempre tienen que repercutir el IVA a los consumidores. Teniendo en cuenta que los tipos en la Unión pueden alcanzar un 27 %, la diferencia en los precios puede ser considerable y afectar a la decisión del consumidor final a la hora de comprar.

La reforma de la tributación del comercio electrónico en la Unión Europea

En la última década, la Unión Europea ha acometido probablemente la mayor reforma del IVA desde su creación, buscando resolver los distintos problemas a los que nos acabamos de referir:

- En 2008 se adoptó un paquete de medidas, con entrada en vigor en 2015, que implantaba el principio de tributación en destino para los *servicios de*

[6] *Cfr. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, p. 120.

[7] Reglamento (CE) 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

[8] Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes.

[9] Un estudio de *Copenhagen Economics* estimó que en el 65 % de los paquetes importados desde terceros países a través de los operadores postales públicos (que asumen un 70 % de estas transacciones) no cumplen con las obligaciones de declaración y liquidación del IVA (Basalisco *et al.,* 2016).

telecomunicaciones, radiodifusión y prestados por vía electrónica a los particulares, con independencia de que procedieran de la UE o de terceros países.

● Al mismo tiempo que se cambiaba la regla de localización, para resolver el problema de la liquidación transfronteriza del IVA, se implementó un novedoso sistema simplificado de registro y declaración del IVA que permite a los proveedores autoliquidar y pagar el IVA por estos servicios en todos los Estados miembros de «consumo» desde un único punto de registro, denominado *miniventanilla única* (conocido también como MOSS, por sus siglas en inglés, *Mini One Stop Shop*).

Este mecanismo no solo supuso una simplificación importante para el cumplimiento del IVA: ha sido un hito muy importante en la integración europea, ya que permitió a los Estados miembros recaudar el IVA por cuenta de sus vecinos. En el plan de acción de 2016 sobre la Administración electrónica, se ha reconocido que el sistema MOSS era la solución gubernamental paneuropea de referencia y se incluyó su extensión entre los objetivos para el periodo 2016-2021 (Comisión Europea, 2016c).

Desde su entrada en vigor, la recaudación a través del MOSS creció desde los 2.700 millones de euros en 2015 hasta los 4.100 millones de euros en 2018. Lo cierto es que los puntos de identificación (e ingreso) en la Unión se concentran en tres Estados miembros, que recaudan más de 2/3 partes del IVA total objeto de este sistema. En 2018 había un total de 13.968 empresas, de las cuales 12.935 eran del régimen de la Unión y 1.033 estaban establecidas en terceros países[10].

● En el contexto de la Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa, se anunció que «la Comisión está trabajando para reducir al mínimo las cargas vinculadas al comercio electrónico transfronterizo derivadas de los distintos regímenes del IVA, crear condiciones de competencia equitativas para las empresas de la UE y garantizar que los ingresos procedentes del IVA revierten al Estado miembro del consumidor. La Comisión también estudiará la manera de abordar el tratamiento fiscal de determinados servicios electrónicos, como por ejemplo los libros digitales y las publicaciones en línea, en el contexto de la reforma general del IVA» (Comisión Europea, 2015).

● En 2016, la Comisión adoptó el *Plan de Acción sobre el IVA* (Comisión Europea, 2016d), que se ha traducido, en particular, en el hoy conocido como el *VAT e-commerce package*, en el que se abordan las ventas *online*, tanto dentro de la Unión como en el comercio con terceros países.

La entrada en vigor de este paquete de medidas está prevista para el 2021[11]. Las modificaciones consisten, en esencia, en la instauración de la regla de tributación en destino para las ventas a distancia dentro de la UE, en la supresión de exención de pequeños envíos procedentes de terceros países y en la ampliación del sistema MOSS a las ventas a distancia dentro de la UE y también a las importaciones del comercio electrónico. Además, se involucra a las plataformas digitales en la recaudación del impuesto.

Nos referimos a continuación con detalle a los regímenes de tributación de servicios digitales y compras *online*, así como a la responsabilidad de las plataformas digitales en el proceso de recaudación, resultantes de las mencionadas reformas.

3. Los servicios digitales en el IVA

El cambio en las reglas de tributación de servicios digitales B2C

En 2015 entró en vigor el paquete de medidas que instauraba la tributación de determinados servicios digitales transfronterizos dentro de la Unión en la jurisdicción del consumidor y establecía el sistema MOSS, un sistema único de autoliquidación y declaración del IVA,

[10] *VAT Mini One-Stop-Shop presentation*, DG TAXUD, September 2019.

[11] Inicialmente establecida para el 1 de enero de 2021, la Comisión ha propuesto retrasar el plazo de implementación debido a la crisis provocada por la pandemia de COVID-19, vid. Propuesta de Decisión del Consejo (COM(2020) 198).

que permite a los proveedores de esos servicios digitales registrarse en un solo Estado miembro y presentar allí la declaración por todos los Estados miembros de consumo[12].

Este nuevo régimen viene acompañado de considerables precisiones para su aplicación. Las nuevas reglas de localización resuelven importantes problemas, pero plantean otros nuevos: por ejemplo, conocer dónde está localizado el consumidor y si este es empresario o profesional (las reglas para la liquidación del impuesto son radicalmente distintas en un caso y en el otro).

Buscando facilitar la vida en este ámbito a los proveedores, se ha establecido un juego de presunciones que permite al proveedor establecer la localización de su cliente. Igualmente, pretendiendo una simplificación, se han establecido reglas para determinar quién debe encargarse de recaudar el IVA por estos servicios digitales cuando existen cadenas de suministro complejas. Este segundo sistema se basa igualmente en presunciones y plantea serias dudas respecto de su papel de "simplificación".

Nos referimos a continuación con detalle a estas cuestiones.

Los servicios digitales cubiertos

Este régimen, a día de hoy, solo se extiende a una serie de servicios de índole digital concretos: los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y servicios prestados por medios electrónicos. Estos servicios también son conocidos como los servicios TRE, por sus siglas en español, o TBE, por sus siglas en inglés (*telecomunication, broadcasting and electronic services*).

El régimen especial hoy en día se extiende únicamente a estos servicios y no a otros, por lo que la caracterización como servicios TRE o no es importante[13].

- Los servicios de *telecomunicaciones* se definen, en sentido amplio, como los servicios que supongan la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza. En esta categoría se encuadrarían los servicios como telefonía fija, móvil, datos, vídeo y servicios relacionados (correo de voz, desvío de llamadas); fax, telégrafo y télex o el acceso a Internet.
- Los servicios de *radiodifusión y televisión* se han definido a partir de la Directiva de Servicios de Comunicación Audiovisual (2010/13/UE) y comprenden el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, siempre que el proveedor actúe bajo su propia responsabilidad editorial (*i. e.*, que tenga el control efectivo sobre la selección de los programas y su organización) y la emisión se haga para su escucha o visión simultáneas. Esta categoría abarca, generalmente, los programas de radio o de televisión transmitidos a través de las redes de radiodifusión o de televisión[14].
- Las *prestaciones de servicios efectuadas por vía electr*ónica se definen como los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

[12] Régimen configurado por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, 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, el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013.

[13] El anexo II de la Directiva de IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo) y el Reglamento de Ejecución 282/2011 del Consejo contienen listas no exhaustivas de ejemplos respecto a cada uno de los servicios.

[14] La responsabilidad editorial y la emisión simultánea son los límites que separan los servicios de radiodifusión y televisión de los servicios electrónicos, distinción que es relevante en algunas jurisdicciones por resultar aplicable a los primeros un tipo reducido de IVA, mientras que los segundos tributarían al tipo general. Por ejemplo, si una emisora ofrece canales de deportes *premium* y tiene la responsabilidad editorial sobre ellos, está prestando servicios de radiodifusión y televisión. Sin embargo, si el derecho de acceso a los mismos canales lo ofrece un proveedor que compra el derecho de acceso a un mayorista y luego distribuye las señales, pero no tiene responsabilidad editorial alguna sobre el contenido que suministra, entonces se considerará que este proveedor está prestando servicios electrónicos. En esta línea, los casos en los que el cliente puede solicitar individualmente el programa que quiere ver entre una lista y cuando esté pagando una cuota específica por este servicio extra estarán en el ámbito de los servicios electrónicos.

El hecho de que el proveedor del servicio y el cliente se comuniquen por medio de correo electrónico no significará por sí solo que el servicio prestado se suministre por vía electrónica (quedarían fuera, por ejemplo, el asesoramiento de un abogado realizado por correo electrónico o la compra de bienes encargada por el mismo medio). Estarían dentro, en cambio, el suministro de programas informáticos, los servicios de alojamiento de sitios y páginas web, las noticias en línea, el uso de motores de búsqueda y la descarga de películas, música y juegos.

Sin embargo, en otros servicios, como por ejemplo la educación o el asesoramiento médico *online*, cuyo tratamiento en IVA es radicalmente distinto si se prestan de forma física (normalmente, están sujetos pero exentos de IVA), su consideración como servicios por vía electrónica ocurrirá cuando estos servicios estén automatizados: es decir, cuando su prestación dependa de Internet o de una red electrónica similar y apenas necesite de intervención humana. Por el contrario, no serán servicios por vía electrónica cuando Internet o la red electrónica similar a Internet se utilicen como simple medio de comunicación entre el prestador del servicio y el cliente.

Las tres categorías son excluyentes, de modo que un servicio no debería caer en dos categorías simultáneamente. Al mismo tiempo, no siempre es fácil determinar si un servicio es o no electrónico según la definición establecida. Dado que a partir de 2021 está prevista la extensión de la localización en destino y la declaración a través de la (ya no tan mini) ventanilla única a todos los servicios transfronterizos prestados a consumidores, el problema se atenúa (pero no desaparece, ya que puede seguir siendo importante a efectos de las restantes reglas del régimen de servicios electrónicos, como ahora veremos).

Responsabilidad por IVA en cadenas de suministro

Cuando se prestan servicios digitales a un consumidor final (B2C), es el proveedor de los servicios quien debe cobrar el IVA al consumidor e ingresarlo a las autoridades tributarias. Un ejemplo sencillo sería el caso en el que un consumidor se suscribe a una publicación electrónica directamente en la página web del autor; será ese autor el sujeto pasivo, quien tendrá que determinar si su cliente es empresario o profesional y dónde está localizado, y tratar la operación en IVA de forma acorde con su determinación.

El problema se plantea en cadenas de suministro agregadas o complejas, en las que no siempre está claro quién exactamente presta el servicio al consumidor final. Por ejemplo, cuando se compra una aplicación a través de una tienda de aplicaciones o plataformas, ¿está prestando el servicio la tienda de ventas de la aplicación o el creador o titular de la aplicación? Es probable que los creadores de la aplicación hayan celebrado un contrato de licencia con esa plataforma y que existan relaciones contractuales complejas detrás.

Otro ejemplo sería la compra de servicios electrónicos (p. ej., previsiones meteorológicas o resultados de competiciones deportivas) a través de tarifas *premium* del operador de telecomunicaciones. ¿El que presta el servicio es el portal meteorológico o el operador de la red de telecomunicaciones?

La respuesta es trascendental, ya que es el sujeto pasivo quien tendrá que determinar la condición del cliente, dónde se localiza, repercutirle el IVA e ingresarlo, y lidiar, por lo demás, con todas las obligaciones formales del IVA (que no son pocas).

El legislador europeo, con la intención declarada de que las operaciones se graven lo más cerca posible del consumidor final (*i. e.*, por el proveedor que se relacione con el consumidor, a poder ser), ha establecido un sistema de presunciones para este tipo de situaciones:

- En primer lugar, se presumirá que *todo el que interviene* en la cadena de la prestación recibe y presta el servicio (lo que quiere decir que el último que se relaciona con el consumidor le presta el servicio y, por tanto, es el obligado de recaudar el impuesto), de modo que pueden surgir varias relaciones de intermediación.

En este punto hay que tener claro que no *todos* los que intervienen en la cadena caen en esta presunción.

Se requiere una intervención mínima en la prestación del servicio, de modo que aquellos que se encarguen solamente de, por ejemplo, procesar el pago (como la entidad bancaria del cliente) o los operadores de la red de telecomunicaciones por medio de la que se realiza el servicio (*v. gr.*, el proveedor de ADSL del domicilio del consumidor) no se considera que intervienen en la cadena de prestación del servicio —siempre que no realicen más funciones, claro—.

● Esta presunción se puede refutar (siempre que no se esté en ninguno de los casos del punto siguiente) si hay información suficiente que permita identificar al sujeto pasivo que realiza la prestación al consumidor final en un punto anterior de la cadena. Es necesario que tanto la documentación contractual como las facturas emitidas en la cadena reflejen que es otra persona quien presta el servicio al consumidor final, y ese servicio debe estar identificado.

● Ahora bien, los que autoricen el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fijen los términos y las condiciones generales de la prestación, no podrán decir, en ningún caso, que es otro quien presta el servicio y, por tanto, si se sitúan «en frente» del consumidor, serán los sujetos pasivos encargados de recaudar el impuesto[15].

Estas disposiciones son el germen de la responsabilidad más amplia que se establece para las plataformas digitales respecto de otras operaciones.

¿Quién es y dónde está ubicado el consumidor?

El que sea sujeto pasivo tiene varias tareas por delante antes de poder repercutir el IVA. La primera es determinar si su cliente es empresario o, por el contrario, es un consumidor final, ya que la forma de recaudar el impuesto cambia radicalmente. Si el cliente fuese un empresario, el servicio se localizaría igualmente en destino, pero ya no sería el proveedor el obligado a pagar ese IVA, sino que sería el destinatario del servicio quien se encargaría de autoliquidar y pagar el IVA correspondiente, normalmente a través del mecanismo conocido como la inversión del sujeto pasivo. Si, por el contrario, el cliente es consumidor final, toda la responsabilidad recaerá en el proveedor en los términos que hemos visto.

Aunque es una cuestión de hecho y de prueba, en el contexto de este régimen, se le permite al proveedor asumir que si el cliente no proporciona el número de identificación a efectos del IVA, es un cliente particular y no un empresario. Si resultase después que no es así, se tendrán que rectificar la correspondiente factura y las autoliquidaciones oportunas.

En el estudio sobre el funcionamiento del régimen durante su primer año, se identificó que normalmente los proveedores se apoyaban en presunciones (como, por ejemplo, comprobar el número de identificación en la base de datos o asumir la naturaleza «particular» del suministro dependiendo de sus características) y corregían las declaraciones y facturas después si un cliente empresario así lo reclamaba (Deloitte, 2016).

El segundo elemento que debe determinar el proveedor es la localización del propio cliente particular, ya que ello determinará el lugar de tributación del servicio.

La normativa de IVA de nuevo echa mano de un juego de presunciones para determinar el lugar del «consumo». Hay dos niveles de presunciones, algunas más directas que permiten asumir el lugar de localización en función de datos objetivos y otras que requieren recopilar datos adicionales. En todo momento se busca la agilidad en la gestión del régimen especial.

● Así, entre las presunciones basadas en datos objetivos, se encontrarían las siguientes:

— Cuando los servicios se presten en ubicaciones tales como una cabina telefónica, una zona de acceso

[15] La expresión «autorice el cargo al cliente» no es equivalente a percibir el pago o realizar el cobro. Se refiere a la situación en la que el sujeto pasivo puede influir en cuándo o con qué condiciones previas el cliente paga, o si paga. Un sujeto pasivo autoriza el pago cuando decide que puede realizarse un cargo o domiciliación en su cuenta o tarjeta de crédito, bancaria o similar, del cliente como pago por el servicio. En la práctica, es probable que la persona que autorice el pago sea la persona que controla la plataforma técnica (por ejemplo, la tienda de aplicaciones o el portal) a través de la que se prestan u ofrecen los servicios.

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 o tiene su domicilio o su residencia habitual en esa ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio[16].

— En servicios prestados a través de su línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido o tiene su domicilio o su residencia habitual en el lugar de instalación de la línea fija terrestre.

— Si es a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido o tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios, para los servicios para los que sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión.

— En los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido o tiene su domicilio o su residencia habitual en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o, si ese lugar no se conociera, en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada allí.

● En los demás casos, el proveedor podrá presumir que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que se determine basándose en *dos elementos de prueba no contradictorios* de entre los siguientes:

— la dirección de facturación del cliente;

— la dirección de protocolo de Internet (IP) del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de globalización;

— 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);

— el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo del abonado) del cliente;

— la ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se presta el servicio;

— otra información relevante desde el punto de vista comercial.

Los sujetos pasivos cuyo volumen de servicios prestados desde la sede de su empresa o establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no exceda de 100.000 euros podrán determinar el lugar de establecimiento de su cliente basándose en un solo elemento de prueba (en lugar de dos) facilitado por una persona distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios.

Se identificó que la mayor parte de los proveedores utilizaban habitualmente las mismas dos pruebas y, en caso de conflicto, lo dirimían con una jerarquía creada de modo propio (Deloitte, 2016).

La miniventanilla única (MOSS)

La joya de la corona en este esquema es el sistema MOSS, que permite hacer la declaración, autoliquidación y pago del IVA desde un único lugar, como alternativa a tener que registrarse en cada uno de los Estados miembros en los que presten los servicios[17].

Este sistema está disponible tanto para las empresas establecidas en la Unión que presten sus servicios a particulares en Estados miembros distintos al de su establecimiento como para empresarios no establecidos en la Unión que presten tales servicios a consumidores finales.

La declaración se presenta trimestralmente y en ella se indica, de manera relativamente sencilla, la

[16] Cuando esta ubicación esté situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo transporte de pasajeros dentro de la Unión, la regla se traduce en que en estos casos el país de la ubicación será el de partida del transporte de pasajeros.

[17] El portal MOSS ayuda en distintos aspectos del impuesto y contiene información sobre los tipos y otras reglas de los distintos Estados miembros. Puede accederse a través del siguiente enlace: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/node_en

siguiente información: los Estados miembros de consumo, los tipos impositivos aplicados y el importe del impuesto a ingresar. Todo el importe se ingresa en el Estado miembro en el que se presenta la declaración y este se encarga de transferir los importes a los Estados miembros que corresponda. Esta declaración no permite deducir el IVA soportado; la devolución de estas cuantías deberá ser solicitada directamente en los Estados miembros correspondientes, con importantes simplificaciones[18], o bien deducirse en las declaraciones periódicas ordinarias si estas se presentaran en tales Estados miembros.

Con efectos desde el 1 de enero de 2019, se han introducido algunas medidas de simplificación, como por ejemplo la posibilidad de aplicar las normas de facturación del lugar de establecimiento del proveedor, lo que simplifica significativamente la labor para los proveedores. También se autoriza expresamente a los sujetos pasivos no establecidos en la Unión, pero identificados a efectos del IVA en un Estado miembro, a utilizar el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión Europea, mientras que con la normativa previa no tenían acceso ni al sistema de la Unión ni al sistema previsto para los no establecidos.

En el 2021 operarán algunos cambios adicionales en el funcionamiento de la declaración, como la ampliación del plazo de declaración y la posibilidad de introducir cambios en las declaraciones ya presentadas en las sucesivas (y no rectificando las ya presentadas).

La miniventanilla única dejará de ser mini en 2021 y se convertirá en ventanilla única, que abarcará todos los servicios prestados a los particulares y las ventas a distancia dentro de la UE (OSS, por sus siglas en inglés, *One Stop Shop*), así como la ventanilla única para importaciones (IOSS, por sus siglas en inglés, *Import One Stop Shop*).

[18] Por ejemplo, este régimen especial permite solicitar la devolución para no establecidos al amparo de la Directiva 86/560/CEE del Consejo sin el requisito de reciprocidad.

4. El IVA en las ventas *online*

La reforma de ventas *online*

Como hemos dicho al inicio, el régimen de tributación de las ventas *online* B2C pivota sobre las complejas reglas de ventas a distancia de bienes y exenciones para los pequeños envíos procedentes de terceros países, que llevan a distorsiones de competencia y pérdidas de ingresos fiscales.

En 2017 la Comisión Europea aprobó una segunda ronda de medidas dirigidas a arreglar los problemas de la tributación del comercio electrónico dentro de la Unión y con terceros países[19]. Al tiempo de adoptarse este paquete, el comisario Pierre Moscovici lo describió como sigue: «Los negocios *online* que operan en la UE nos han estado pidiendo hacer su vida más fácil. Hoy hacemos justo esto. Grandes y pequeñas compañías que venden en el extranjero ahora podrán tratar el IVA de la misma manera que lo harían para las ventas en su propio país. Esto significa menos tiempo perdido, menos burocracia y menos costes. También estamos simplificando reglas para microempresas y *startups*, permitiéndoles acceder a nuevos mercados con más facilidad. Nuestras propuestas significan que los Gobiernos europeos ganarán 100 millones de euros adicionales a la semana para gastar en servicios a sus ciudadanos»[20].

Exponemos a continuación los detalles de la reforma que entrará en vigor en el 2021, en la que merece la pena distinguir entre el régimen para las ventas

[19] Paquete de medidas compuesto por: Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo y el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión.

[20] En el idioma original: «Online businesses operating in the EU have been asking us to make their lives simpler. Today we're doing just that. Companies big and small that sell abroad online will now deal with VAT in the same way as they would for sales in their own countries. That means less time wasted, less red tape and fewer costs. We're also simplifying rules for micro-businesses and startups, allowing them to tap new markets more easily. Our proposals mean that European governments stand to gain an additional €100 million a week to spend on services for their citizens».

online dentro de la Unión y el régimen para las ventas *online* procedentes de terceros países.

El nuevo régimen para las ventas *online* en la UE

En el ámbito de ventas a distancia B2C se suprime el régimen de reglas de localización en función de las operaciones realizadas en cada país. Con carácter general, se establece que tales entregas se situarán en el lugar del destino[21]. Al igual que en el caso de los servicios, los sujetos pasivos con un volumen de operaciones de este tipo que no superen 10.000 euros podrán optar por que sus operaciones se sigan localizando en su Estado miembro.

El IVA podrá ingresarse y pagarse a través de la ventanilla única que ya hemos comentado para los servicios: los sujetos pasivos declararán e ingresarán el IVA devengado por toda Europa a su único Estado miembro de identificación. Se elimina la obligación de expedir factura por estas ventas (vinculada en la legislación actual al control de los umbrales indicados). Por lo demás, operarán las mismas simplificaciones que las indicadas para la miniventanilla única a partir de 2021.

Régimen de las ventas *online* procedentes de terceros países

Se acomete una reforma integral del régimen de compras de bienes procedentes de terceros países por particulares para los envíos que no superen 150 euros (umbral a partir del que es obligatorio presentar una declaración completa en la aduana)[22]. Como hemos indicado, la preocupación básica en este ámbito es la protección de los vendedores de la Unión y de los ingresos fiscales.

Como primera medida, se suprime la exención en el IVA de pequeños envíos en la importación (situada en 10 o 22 euros, según el Estado miembro). De este modo, todo envío comercial deberá pagar IVA a la importación, por pequeño que sea su precio.

En segundo lugar, se cambia por completo el régimen de declaración de ese IVA a la importación.

Lo que hasta ahora se declaraba (o debería declararse) en la aduana pasa a incluirse en otra ventanilla única, que se denominará ventanilla única de importación (*Import One Stop Shop* o IOSS). De esta manera, los vendedores de bienes con destino a clientes que sean consumidores tendrán la opción de declarar y autoliquidar el IVA a través de un punto único de declaración y pago, con un único registro, siempre que se trate de bienes en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros y con la excepción de los productos sujetos a impuestos especiales[23]. Aquellos vendedores no establecidos en la Unión que se acojan a este régimen especial estarán obligados a designar un intermediario establecido en la Unión como responsable de liquidar el IVA y de cumplir las obligaciones establecidas en el régimen especial en su nombre y por su cuenta[24].

---

[21] Se definen como los suministros de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, o en cuyo transporte o expedición haya intervenido el proveedor de manera indirecta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) que la entrega de bienes se efectúe para una persona que no opere como un sujeto pasivo a estos efectos; y b) que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta.

[22] Las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países se definen como los suministros de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, o en cuyo transporte o expedición haya intervenido el proveedor de manera indirecta, a partir de un tercer territorio o de un tercer país con destino a un cliente situado en un Estado miembro, cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) que la entrega de bienes se efectúe para una persona que no opere como un sujeto pasivo a estos efectos; b) que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta.

[23] En la última propuesta de medidas fiscales, la Comisión ha propuesto como objetivo revisar la situación del comercio electrónico de productos sujetos a impuestos especiales. *Cfr. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council an action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy*, Brussels, 15.7.2020 (COM(2020) 312 final).

[24] Quedan exceptuados de esta obligación los vendedores establecidos en un país con el que la Unión haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua.

Se considerará que el IVA se devenga en el momento de la entrega, que a su vez se considera producida en el momento en el que se haya aceptado el pago. Los envíos sobre los que el IVA se declare de ese modo disfrutarán de un procedimiento más simple en el momento de despacho en la aduana, ya que estarán exentos del IVA a la importación, de modo que, una vez acreditado que el IVA se ha liquidado a través de IOSS, no será necesario hacer la autoliquidación y pago de ese impuesto en la aduana[25].

Para los envíos que no se acojan al régimen anterior, se introduce otro régimen especial de declaración y liquidación del IVA aplicable a las importaciones. Este régimen permite que sea el operador postal el que liquide el IVA en la aduana a través de un procedimiento especial y lo recaude de los consumidores destinatarios (que es lo que, de hecho, ocurre en muchas ocasiones en la práctica). Será el destinatario el responsable del pago del IVA.

Se incluye una disposición que permite a los Estados miembros aplicar el tipo impositivo normal (sin distinguir entre tipos reducidos o superreducidos, si ese fuera el caso) a las declaraciones presentadas bajo este último régimen. El IVA así recaudado se pagará mensualmente dentro del plazo de pago aplicable a los derechos de importación. Las personas que se acojan a este régimen especial llevarán un registro de las operaciones incluidas en él.

5. El papel de las plataformas electrónicas

La OCDE reconocía en uno de sus recientes trabajos que «las plataformas electrónicas soportan tantas actividades diarias nuestras que dependemos de ellas en nuestras vidas personales y profesionales. Nos apoyamos en ellas para comprar y vender bienes y servicios, para encontrar información *online* y para estar en contacto con los demás. Las utilizamos para el entretenimiento, noticias, transporte, alojamiento, buscando trabajo y empleados, apps y muchos otros fines» (OECD, 2019b).

Es innegable que las plataformas electrónicas aglutinan una buena parte de la actividad y comercio electrónicos. En muchas ocasiones son entidades grandes y bien conocidas, en contraste con los proveedores-usuarios, que muchas veces son pequeños empresarios o particulares situados en distintos puntos del planeta. No es de extrañar, por tanto, que las autoridades tributarias —tal y como se planteó en el seno de la OCDE— deseen situar a estas plataformas a su lado (y como partes del proceso de recaudación) para poder tener información sobre las transacciones electrónicas realizadas por sus ciudadanos y recaudar los impuestos sobre estas transacciones con su ayuda.

Como parte del paquete de medidas para el comercio electrónico, se ha establecido un supuesto de responsabilidad del pago del IVA para los sujetos pasivos que —utilizando una interfaz electrónica, como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares— faciliten las ventas a distancia de bienes dentro de la UE y aquellos importados que no excedan un valor de 150 euros. Este supuesto de responsabilidad se ha configurado por medio de la consideración de que cuando esos sujetos pasivos faciliten las ventas *online*, se entenderá que son ellos los que adquieren y facilitan los bienes. Es decir, se entenderá que una plataforma ha adquirido los bienes y los vende después al consumidor, convirtiéndose en sujeto pasivo frente a este último y estando obligada a efectuar la liquidación y pago del IVA, creando una suerte de intermediación entre el proveedor y la plataforma, por un lado, y la plataforma y el consumidor final, por otro.

No toda plataforma digital necesariamente «facilita» el comercio electrónico a efectos de IVA y, por tanto, no todas estarán obligadas al control tributario en esta materia. Así, el paquete de medidas para el comercio electrónico considera que una plataforma no «facilita» este tipo de transacciones bajo una serie de criterios o,

[25] Será necesario facilitar a la aduana competente del Estado miembro de importación el número de identificación individual a efectos del IVA para aplicar el régimen especial del proveedor, o del intermediario que actúe por su cuenta en su caso.

mejor dicho, de cumplirse tres condiciones que eximen a la plataforma de ser considerada sujeto pasivo.

Así, una plataforma *no facilita* las entregas si:

— no establece, de manera directa o indirecta, los términos y condiciones en que se efectúa la entrega de bienes;

— no interviene, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados;

— ni interviene, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de bienes.

Si la plataforma solo se encarga del tratamiento de los pagos en relación con la entrega de bienes, del listado o la publicidad de bienes, o 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, se considerará que *no facilita* las entregas y, por tanto, no será responsable del impuesto.

Las plataformas que caigan dentro de este supuesto tendrán que cobrar, autoliquidar e ingresar el IVA. Dado que dependerán, en buena medida, de la información que les suministran los vendedores, se establece una exoneración de responsabilidad para posibles liquidaciones adicionales del IVA para los casos en que la información recibida no sea correcta, siempre y cuando la plataforma pueda demostrar que no había conocido ni podía razonablemente conocer que la información recibida era incorrecta. De esta forma, los Estados miembros podrían eximir a estos sujetos pasivos de responsabilidad adicional por IVA si actúan de buena fe.

Bajo este esquema, como hemos dicho, se considerará que tales sujetos pasivos han recibido y suministrado ellos mismos los bienes[26]. Quiere esto decir, en esencia, que estos sujetos pasivos serán los responsables de repercutir el IVA a los clientes. Se establece, además, que el momento de devengo será el momento en el que se acepte el pago[27] (y no el habitual momento de entrega).

En resumen, las plataformas que faciliten el comercio electrónico pasan a ser unos (necesarios y obligados) intermediarios a efectos del IVA en las operaciones subyacentes, con las obligaciones de autoliquidación, declaración y pago propias de un intermediario en el sentido del IVA.

Se prevé expresamente que los proveedores no establecidos que hacen uso de una interfaz electrónica para vender bienes pueden disponer de existencias en varios Estados miembros y, además de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, pueden entregar bienes procedentes de estas existencias a clientes situados en el mismo Estado miembro. A estos sujetos se les permite utilizar el régimen especial para declarar y pagar el IVA respecto de dichas entregas nacionales por simplicidad en la declaración del IVA. Tales sujetos pasivos (y también los que faciliten la prestación de servicios del mismo modo), además, tendrán la obligación de llevar un registro de los suministros que se pondrá a disposición de los Estados miembros interesados por vía electrónica, previa solicitud. Los registros deberán mantenerse durante un periodo de diez años desde el final del ejercicio en que se realice la operación.

Para ilustrar mejor lo anterior, veamos dos ejemplos (sin que pretendan ser exhaustivos, ya que existen muchas combinaciones posibles en la aplicación de este régimen)[28].

En el primero, una plataforma facilita las ventas de vendedores situados en terceros países a consumidores establecidos en la UE (anuncia los artículos en su web,

[26] La Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo establece una exención técnica en la entrega del empresario no establecido en la Unión a ese intermediario, para reducir el riesgo de que los primeros no ingresen el IVA a las autoridades tributarias (sin perjuicio del derecho que tienen a deducir el IVA soportado en relación con la adquisición o importación de los bienes entregados). A estos efectos, el proveedor siempre debe estar registrado en el Estado miembro de adquisición o importación de los bienes. Se recoge en este mismo instrumento que la expedición o el transporte de los bienes en estas situaciones se imputará a la última entrega.

[27] En el Reglamento de ejecución (UE) 2019/2026 se especifica que el pago se entenderá aceptado en el momento de la confirmación del pago, el mensaje de autorización del pago o un compromiso de pago del cliente.

[28] Véanse las notas explicativas de la Comisión Europea sobre este régimen publicadas en septiembre de 2020, p. 81 y siguientes para más ejemplos.

establece las condiciones de venta y gestiona el pago). La plataforma electrónica tendrá la consideración de sujeto pasivo en esta transacción y a efectos de IVA existirán dos operaciones: una entrega *B2B*, del proveedor extranjero a la plataforma, y una entrega *B2C*, de la plataforma al consumidor, a la que se asociará el transporte. La primera se considera situada fuera del ámbito de aplicación del IVA y no genera ninguna obligación a estos efectos. La segunda quedará sujeta a IVA en el Estado miembro en el que esté situado el consumidor y será la plataforma la que deba repercutirle el IVA. A estos efectos, la plataforma se registrará en el sistema IOSS a través de un intermediario establecido en la UE y declarará esta operación, junto con otras, de ese modo. En esta operación, el número de identificación IOSS será comunicado a la aduana de entrada del envío acreditando que el IVA se ha pagado, y este quedará exento de IVA a la importación.

En cambio, en el segundo ejemplo, si la plataforma está situada en la UE y el proveedor no establecido tiene *stock* en un Estado miembro de la UE (asumamos que distinto del establecimiento del cliente), igualmente existirán las dos operaciones a efectos de IVA, pero tendrán un tratamiento distinto. La primera, *B2B*, sí quedará sujeta a IVA y exenta, con derecho a deducción. Respecto de la segunda, a la que se asocia el transporte, será la plataforma electrónica la que tenga que repercutir el IVA al consumidor y declararlo a través de OSS.

Estas medidas deben ponerse en contexto con algunas otras propuestas de la Comisión Europea. La recentísima propuesta de la séptima modificación de directiva sobre asistencia mutua (conocida como DAC, *Directive on Administrative Cooperation*, por lo que esta séptima modificación se conocerá como DAC-7) propone medidas para el intercambio automático de información sobre los ingresos por ventas de vendedores en plataformas digitales.

Existen otras propuestas, como la relativa a obligaciones de información para los proveedores de servicios de pago respecto de transacciones sujetas a IVA (Comisión Europea, 2018), que en conjunto podrían proporcionar a las autoridades tributarias un mapa bastante completo de transacciones de índole digital.

6. Las transacciones realizadas por particulares, ¿una tasa wallapop?

La tributación de las transacciones *online* realizadas por particulares plantea problemas distintos.

La tributación de estas operaciones en la actualidad se gravaría por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (conocido como el TPO), que se aplicaría al adquirente de los bienes. Estamos acostumbrados a escuchar hablar del TPO normalmente en la transmisión de viviendas o vehículos, pero lo cierto es que es un impuesto que recae sobre las ventas de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. La venta de un sofá también encaja dentro del hecho imponible del TPO.

Estamos ante un impuesto normalmente cedido a las comunidades autónomas y gestionado por ellas[29]. Las ventas a las que nos acabamos de referir tributarían, en principio, en la comunidad autónoma en la que resida el comprador, quien, por cierto, será el obligado al pago. El tipo impositivo normalmente será del 4 %, salvo que la comunidad autónoma haya establecido otro tipo distinto.

El primer problema que plantea el TPO en contexto de transacciones electrónicas es su casi absoluta falta de agilidad. Sería el adquirente quien tendría que completar los formularios, que en la mayoría de los casos se presentan en formato presencial. Estamos ante uno de esos casos que mencionábamos al principio, de autoliquidación por el particular que lleva a que «casi con toda seguridad el impuesto no se pague», bien por desconocimiento, bien por las cargas burocráticas.

[29] Salvo en los casos en que el adquirente no sea residente en España, y que por alguna razón la operación se sujete a TPO, como por ejemplo la transmisión de bienes muebles que estuvieran situados en España o la constitución de préstamos simples, fianzas y pensiones. En estos casos, el TPO se declararía a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El segundo problema es la falta de información por parte de las autoridades tributarias sobre estas transacciones. En la mayoría de las ocasiones, la escasa cuantía de la operación y del impuesto a recaudar hace que no compense hacer una investigación exhaustiva.

Esta situación ha llevado a que se haya planteado en alguna ocasión la creación de la denominada «tasa Wallapop», como un impuesto específico que grave las transacciones descritas, aunque tal iniciativa por ahora no ha avanzado demasiado.

Sin embargo, podemos decir que las operaciones realizadas por particulares aparecen cada vez con más frecuencia en la escena tributaria. Un ejemplo de ello es la polémica, que viene de antiguo, sobre la tributación de las operaciones que realiza un particular y que tienen por destinatario a un empresario. Esta polémica se ha planteado, entre otros supuestos, respecto de las compras de oro a particulares que realizan los revendedores de ese metal precioso.

A priori, diríamos, la habitual distinción (que también hemos hecho aquí) entre las operaciones empresariales y las operaciones entre particulares llamaría a someter estas operaciones a la «tributación empresarial» (ya que, al fin y al cabo, el oro vendido acaba en un circuito empresarial y los empresarios, en principio, guardan neutralidad respecto de impuestos indirectos). La solución contraria llevaría a que los empresarios tuvieran que soportar un impuesto que no pueden recuperar por el solo hecho de adquirir sus *inputs* empresariales a particulares. En una reciente sentencia, el Tribunal Supremo ha decidido imponer precisamente esta última interpretación, haciendo gala de una interpretación técnica y estricta de la normativa[30]: las ventas de cualesquiera bienes y derechos que realizan los particulares, incluso a empresarios, se someten al TPO sin que ello suponga un conflicto con el IVA.

Al mismo tiempo, sí se establecen cada vez mayores obligaciones de información para las propias plataformas que ponen en contacto a los particulares para las transacciones. Así, ya se han establecido obligaciones específicas para las plataformas que facilitan el arrendamiento de inmuebles, y las autoridades tributarias siempre pueden solicitar información *ad hoc* a dichas plataformas[31]. No hay duda, por otro lado, de que la fluidez de la información será cada vez mayor, especialmente a la vista del papel de las plataformas digitales a las que nos acabamos de referir, y que previsiblemente las Administraciones autonómicas se involucrarán cada vez más en este proceso.

7. Conclusiones

Hemos visto que los impuestos que gravan la prestación de los servicios electrónicos y ventas *online* están siendo objeto de revisión y actualización a fin de adaptar las reglas a la realidad de la economía digital. Estas reformas encuentran apoyo en los más altos niveles políticos internacionales.

El principal impuesto indirecto que recae sobre las transacciones analizadas es el IVA. Los problemas más graves que se plantean a día de hoy se refieren a las transacciones electrónicas entre empresarios y consumidores particulares.

En los últimos años, la Unión Europea ha acometido una sustancial reforma del IVA con el objetivo de acomodarlo a la realidad del comercio electrónico. Ya en 2015 entró en vigor la modificación de las reglas de tributación de determinados servicios prestados a consumidores, que establecía la tributación de estas operaciones en el país en el que estuviera establecido el consumidor final. Esta reforma creó también un novedoso sistema de liquidación y declaración del impuesto por estos servicios: permite pagar el IVA a todos los Estados miembros de consumo a través de un único punto de registro y declaración en el país de establecimiento o identificación del proveedor.

[30] Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 9 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación 5098/2019.

[31] Artículo 93 de la Ley General Tributaria.

En 2021 entrará en vigor la segunda tanda de modificaciones, que atacan los problemas de las ventas e importaciones *online*. Este segundo paquete elimina los umbrales de las ventas a distancia de bienes, de modo que tales ventas a particulares se situarán en el Estado miembro del consumidor (salvo para pequeñas empresas que no facturen más de 10.000 euros por estos servicios, que podrán elegir que el lugar de localización siga siendo su Estado miembro). La declaración de estas operaciones podrá igualmente hacerse a través de la ventanilla única (OSS). Se incorporan algunas otras simplificaciones, como la eliminación de la obligación de expedir factura en las ventas acogidas a ese régimen.

Se involucra a las plataformas electrónicas en el pago del IVA por las transacciones que faciliten, pero su responsabilidad se limitará a lo recaudado, siempre y cuando puedan demostrar que han actuado de buena fe. También se les obliga a llevar registros de tales transacciones.

Además, en 2021 cambiará el régimen de declaración y pago del IVA a la importación en pequeños envíos. Desde esa fecha se eliminará la exención para pequeños envíos en el IVA, de modo que todas las importaciones tendrán que pagar ese impuesto. El IVA de los paquetes que no superen el valor de 150 euros podrá ser declarado también a través de la ventanilla única para la importación y disfrutar de unos trámites más sencillos en aduana, ya que estarán exentos de IVA a la importación. Asimismo, se ha creado otro régimen simplificado de declaración del IVA para las importaciones que no hayan podido acogerse a la declaración a través de la ventanilla única para la importación (IOSS): bajo ese régimen, serán los operadores postales los que recauden el IVA de los consumidores destinatarios de las operaciones y lo ingresarán periódicamente por su cuenta.

Todos estos cambios se celebran en la medida en la que buscan reparar un sistema que ya no se adapta a la economía actual. Sin embargo, al igual que son complejas las operaciones y cadenas de suministro que están detrás, estas nuevas reglas del IVA son complejas en algunos puntos. Tratándose de medidas legislativas muy recientes, se espera que se elaboren guías prácticas para la aplicación de la nueva normativa, bajo la amenaza de que las simplificaciones puedan acarrear nuevas dificultades y barreras al comercio. Idealmente, España debe estar en la vanguardia de la preparación de estas guías prácticas.

Las operaciones realizadas por particulares, por su parte, también viven su auge gracias a los nuevos medios digitales. Este tipo de ventas llevan asociada una tributación por la que hoy en día creemos que no se recauda eficientemente en la práctica, en parte por la difícil tramitación asociada a la liquidación del impuesto y, en parte, por la falta de control y seguimiento por parte de las autoridades tributarias. Sin embargo, es un tema que cada vez atrae más atención y reclama soluciones innovadoras, en particular cuando los destinatarios de estas ventas de particulares son empresarios y profesionales que integran los bienes en su circuito empresarial (y para los que el TPO se manifiesta como un coste final que otros sectores no soportan).

Referencias bibliográficas

Basalisco, B., Wahl, J. & Okholm, H. (2016). E-commerce Imports into Europe: VAT and Customs Treatment. *Copenhagen Economics*.

Comisión Europea (2014, 3 de abril). *Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015*. Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera.

Comisión Europea (2015, 6 de mayo). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, una estrategia para el mercado único digital de Europa*. COM(2015) 192 final.

Comisión Europea (2016a, 1 de diciembre). *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes*. COM(2016) 757 final.

Comisión Europea (2016b, December 1). *Commission staff working document, impact assessment accompanying the document Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce.* SWD(2016) 379 final.

Comisión Europea (2016c, April 19). *Communication From The Commission To The European Parliament, The Council, The European Economic And Social Committee And The Committee Of The Regions*, *EU eGovernment Action Plan 2016-2020. Accelerating the digital transformation of government.* COM(2016) 179 final.

Comisión Europea (2016d). *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de decidir.* COM(2016) 148 final.

Comisión Europea (2018, December 12). *Proposal for a Council directive amending Directive 2006/112/EC as regards introducing certain requirements for payment service providers*. COM(2018) 812 final.

Comisión Europea (2019, enero). *Guía de la Miniventanilla única del IVA*. Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, publicado el 23 de octubre de 2013. Versión revisada aplicable a partir del 1 de enero de 2019.

Comisión Europea (2020, September). *Explanatory Notes on VAT e-commerce rules*. Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera.

Deloitte (2016, November). *VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation Final report – Lot 3. Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop*.

OCDE (2013). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publishing, Paris.

OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris.

OECD (2017a). *International VAT/GST Guidelines*. OECD Publishing, Paris.

OECD (2017b). *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation*. OECD Publishing, Paris.

OECD (2019a). *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*. OECD Publishing, Paris.

OECD (2019b). *An Introduction to Online Platforms and Their Role in the Digital Transformation*. OECD Publishing, Paris.