



FACULTAD DE DERECHO

# **EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN EL ESCENARIO DE LA ECONOMÍA DIGITAL**

Autora: Natalia Narváez Aguilar

5º E-3 C

Derecho Tributario y Financiero

Tutor: Francisco Javier Alonso Madrigal

Madrid  
Abril 2017

Madrid  
Abril 2017

## **RESUMEN**

La creciente importancia de la economía digital en el panorama económico mundial hace necesario el replanteamiento de una parte de la normativa fiscal vigente, aplicable a las operaciones transfronterizas, y que no se encuentra adaptada a la situación actual.

En este trabajo fin de grado, se va a estudiar el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en el escenario de la economía digital. En concreto se analizará cómo funciona el régimen del IVA en las operaciones transfronterizas, centrándose en la aplicación del principio de tributación en el país de destino.

A continuación, se expondrá cómo se realiza la recaudación del IVA en el escenario de la economía digital; y cuáles son los dos grandes retos actuales de este escenario digital; desarrollando la “Mini Ventanilla Única” como una posible solución a uno de los retos.

Posteriormente, se hace referencia a cuáles son los problemas hoy en día relacionados con la recaudación del IVA, entre los que destaca la erosión de base imponible y el traslado de beneficios, tanto en la entrega de bienes como en la prestación de servicios.

Por último, se mencionan cuáles son las propuestas de modernización del IVA en el ámbito del comercio electrónico transfronterizo, por parte de la Comisión Europea, con el objetivo de hacer frente a los problemas anteriormente expuestos en el trabajo.

## **PALABRAS CLAVE**

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), economía digital, Mini Ventanilla Única, entrega de bienes, prestación de servicios, comercio electrónico transfronterizo.

## **ABSTRACT**

The growing importance of digital economy in the global economic outlook, makes it necessary to reconsider a part of the current tax legislation, which is applicable to cross-border transactions and that it is not adapted to the current situation.

In this final degree project, the Value-Added Tax (VAT) in the digital economy outlook will be studied. In particular, an analysis of how the VAT regime works in cross-border transactions will be made, focusing on how the principle of taxation in the country of destination is applied.

Secondly, the collection of VAT in the digital economic outlook will be covered together with the two major current challenges in this digital scenario, developing the "Mini One-Stop Shop" as a possible solution to one of these challenges.

Moreover, a reference is made to the problems which are nowadays related to the collection of VAT, including the base erosion and profit shifting, both in the delivery of goods and the service delivery.

To conclude, the proposals for the modernization of VAT in cross-border e-commerce made by the European Commission are mentioned with the objective of addressing the problems discussed above.

## **KEY WORDS**

Value Added Tax (VAT), digital economy, Mini One-Stop Shop, delivery of goods, service delivery, cross-border e-commerce.

# **ÍNDICE DE CONTENIDOS**

	Pág.
Listado de abreviaturas del Trabajo Fin de Grado.....	5
1. Introducción.....	6
1.1. Objeto de estudio y justificación.....	6
1.2. Estructura y contenido.....	9
1.3. Método.....	9
2. El régimen del IVA en las operaciones transfronterizas: la aplicación del principio de tributación en el país de destino.....	10
2.1. ¿Cómo se implementa el principio de tributación en el país de destino? .....	11
2.1.1. La implementación del principio de tributación en el país de destino en la entrega de bienes .....	11
2.1.2. La implementación del principio de tributación en el país de destino en la prestación de servicios.....	13
3. ¿Cómo se recauda el IVA en el escenario de la economía digital? .....	20
3.1. La exención de las importaciones de bienes de escasa cuantía.....	20
3.2. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios digitales a distancia a consumidores finales. ....	23
3.3. La “Mini Ventanilla Única” de la Unión Europea.....	29
4. Cómo hacer frente a los problemas BEPS en lo referente al Impuesto sobre el Valor Añadido.....	35
4.1. Prácticas elusivas BEPS que pueden darse en materia de IVA.....	36
4.1.1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios digitales a distancia para empresas exentas.....	36
4.1.2. Entregas de bienes y prestaciones de servicios digitales a distancia para empresas con múltiples sedes en diferentes países .....	39

5. La modernización del IVA en el ámbito del comercio electrónico transfronterizo...	41
5.1. Razones para la modernización del IVA en el comercio electrónico transfronterizo, y beneficiarios de la propuesta.....	41
5.2. Propuestas para modernizar el IVA en el comercio electrónico transfronterizo y su implementación.....	43
5.3. ¿Cuál será el impacto de dichas medidas para el comercio electrónico transfronterizo? .....	49
6. Conclusiones.....	52
7. Bibliografía.....	55
7.1. Legislación.....	55
7.2. Libros .....	56
7.3. Informes.....	56
7.4. Artículos de prensa.....	57
7.5. Artículos de revistas.....	57
7.6. Referencias de Internet.....	58

## LISTADO ABREVIATURAS

- B2B (*Business to Business*).
- B2C (*Business to Consumer*).
- BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).
- BOE (Boletín Oficial del Estado).
- CE (Comisión Europea).
- EMI (Estado Miembro de Identificación).
- EMC (Estado Miembro de Consumo).
- G20 (Grupo de los 20).
- IFA (*International Fiscal Association*).
- IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
- IP (*Internet Protocol*, en español, Protocolo de Internet).
- IS (Impuesto de Sociedades).
- IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido).
- MOSS (*Mini One-Stop Shop*).
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico).
- OSS (*One-Stop Shop*).
- PIB (Producto Interior Bruto).
- PYMES (Pequeñas y medianas empresas).
- TAI (Territorio de Aplicación del Impuesto).
- TEI (*Tax Executive Institute*).
- TFG (Trabajo Fin de Grado).
- UE (Unión Europea).
- VAT (*Value-Added Tax*).

# 1. INTRODUCCIÓN

## 1.1 Objeto de estudio y justificación

El presente Trabajo Fin de Grado (TFG) tiene como objeto de estudio el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en el escenario de la economía digital; especialmente en relación con las operaciones transfronterizas.

“Economía digital” es un término acuñado por primera vez en 1994 por el canadiense Don Tapscott en su “best-seller”: *“The Digital Economy: Promise and Peril In The Age of Networked Intelligence”*<sup>1</sup>.

Con el paso del tiempo y como consecuencia del desarrollo de la tecnología, la “economía digital” ha ido evolucionando y se ha entremezclado con la economía “tradicional” hasta llegar al punto en el que, en muchas ocasiones, resulta complicado establecer una clara separación entre ambas.

Entre las razones que justifican la elección del objeto de estudio destaca la importancia creciente de la economía digital en el panorama económico mundial. Según el informe *“Accenture Technology Vision 2016”*<sup>2</sup>, publicado en 2016 por Accenture Technology R&D, la economía digital representaba el 15% de la economía mundial en 2005, el 22,5% en la actualidad, y se prevé que la cifra alcance el 25% de la economía mundial en 2020.

Por otra parte, el informe *“Disrupción digital: El efecto multiplicador de la economía digital. Optimizar las inversiones digitales para lograr más productividad y crecimiento de la economía española”* publicado en 2016 por Accenture Strategy definía “economía digital” como *“una parte de la economía total basada en los diversos componentes “digitales”, entre los que figuran el talento, las tecnologías digitales (hardware, software y sistemas de comunicación) y los bienes intermedios digitales que se utilizan en la producción.”*<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Tapscott, D., *“The Digital Economy: Promise and Peril In The Age of Networked Intelligence”* McGraw-Hill <http://dontapscott.com/books/the-digital-economy/>

<sup>2</sup> Daugherty, P; Carrel-Billiard, M y Blitz, M. *“Accenture Technology Vision 2016”*. Accenture Technology R&D; pág. 4, 2016.

<sup>3</sup> Zamora, A. *“Disrupción digital: El efecto multiplicador de la economía digital. Optimizar las inversiones digitales para lograr más productividad y crecimiento de la economía española”*. Accenture Strategy; pág. 2, 2016.

Dicho informe estimaba que actualmente un 19,4% del Producto Interior Bruto (PIB) español, está relacionado con los entornos digitales, lo que supone unos 231.000 millones de dólares. Además, en el informe se realiza un pronóstico para el año 2020, considerando el desarrollo de este escenario y se estima que la cifra ascenderá hasta los 290.000 millones de dólares lo que equivaldría a un 22% del PIB español.

Por lo tanto, es posible afirmar que “*la economía digital está cambiando el paradigma económico*”<sup>4</sup>. Es por esto, que es necesario replantear algunas de las normas fiscales que se encuentran hoy en día vigentes, y que no se adaptan a la situación actual.

Si bien es cierto que el crecimiento de la economía digital presenta múltiples ventajas, como son el incremento de las alternativas ofrecidas a los consumidores a la hora de adquirir un producto o servicio, o la mayor competencia entre los proveedores de estos, lo cual contribuye a un mayor desarrollo de dichos bienes y servicios; el crecimiento de la economía digital puede provocar también diversos efectos negativos.

Entre los efectos negativos de la economía digital se podría destacar la menor recaudación tributaria como consecuencia de la aplicación de una normativa fiscal que no está del todo adaptada al contexto digital, y la posición desigual en la que se encuentran, hoy en día, los competidores locales frente a los proveedores extranjeros en relación con el gravamen de los bienes y servicios.

Además, en la mayoría de las ocasiones, esta falta de normativa adaptada a la economía digital permite a empresas multinacionales aprovecharse de determinadas discrepancias de los regímenes tributarios en donde tienen establecidas la sede principal de su negocio, y poder así trasladar los beneficios a sedes de otros países donde les sea más favorable la tributación, bien porque esta sea más reducida o incluso porque sea nula.

Esta práctica de planificación fiscal es lo que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha denominado “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios”, más comúnmente conocido como BEPS (por sus siglas en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*).

---

<sup>4</sup> Casadas, V. “Desafíos tributarios en la economía digital” BBVA Research. *Diario Expansión*. España. (2016)

Frente a esta práctica, la OCDE publicó en el año 2014 el “*Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*”<sup>5</sup> en el que se enunciaban un total de 15 acciones a implantar en el corto y largo plazo; con el objetivo de poder combatir el problema de la erosión de la base imponible y traslado de beneficios. El contenido de este trabajo hace referencia a lo establecido en la Acción 1 que propone “*Abordar los retos de la economía digital para la imposición*”<sup>6</sup>.

La Acción 1 fue desarrollada posteriormente por el Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios; titulado “*Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1. Objetivo del 2014*”<sup>7</sup> cuya versión final de 2015, solo se encuentra disponible en inglés y francés.<sup>8</sup>

Sin embargo, el contenido de esta primera acción es muy amplio, y su estudio completo y en profundidad, excedería los límites establecidos para este trabajo universitario, por lo que es preciso acotar su ámbito de estudio.

Es por ello, que este TFG estará centrado en la imposición indirecta, en concreto en cómo opera el régimen del IVA en las operaciones transfronterizas, en cómo este se ha visto afectado por el crecimiento de la economía digital y por último en cuáles son las propuestas formuladas por la Comisión Europea al Parlamento Europeo con el objetivo de simplificar la tributación en este contexto y aumentar así la recaudación.

---

<sup>5</sup> OCDE. “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” (2014).

<sup>6</sup> OCDE. Op. Cit

<sup>7</sup> OCDE. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. “*Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1. Objetivo 2014*” (2014).

El objetivo de la Acción 1 desarrollada en el informe es:

*“Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital de cara a la aplicación de las actuales normas fiscales internacionales y concebir medidas exhaustivas para hacer frente a dichas dificultades, adoptando a tal fin una visión panorámica y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Entre las cuestiones objeto de examen se incluyen, entre otras, la posibilidad de que una empresa tenga una presencia virtual significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a gravamen debido a la inexistencia de un «nexo» con arreglo a las normativa internacional vigente, la atribución del valor creado a partir de la generación de datos comercializables geolocalizados mediante el uso de productos y servicios digitales, la calificación de las rentas procedentes de nuevos modelos de negocio, la aplicación de normas relativas a la fuente y la forma de garantizar la recaudación efectiva del IVA/IBS en lo que respecta al suministro transfronterizo de bienes y/o servicios digitales. Dicha labor precisará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos de negocio en este sector”*

<sup>8</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*” (2015).

Por lo tanto, queda fuera del ámbito de estudio de este TFG, cómo se ha visto afectada la imposición directa, tanto el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), como el Impuesto de Sociedades (IS), en el escenario de la economía digital.

## **1.2 Estructura y contenido**

Posteriormente a la introducción, el cuerpo del trabajo se ha dividido en cuatro grandes bloques teóricos, a los que se ha incorporado además un análisis crítico de los mismos.

En el primer bloque, se desarrolla cómo funciona el régimen del IVA en las operaciones transfronterizas, analizando cómo se produce la aplicación del principio de tributación en el país de destino, tanto en la entrega de bienes como en la prestación de servicios.

En el segundo bloque, se explica cómo se realiza la recaudación del IVA en el escenario de la economía digital; examinando los dos grandes retos actuales de la economía digital (la exención de las importaciones de bienes de escasa cuantía, y las entregas de bienes y prestaciones de servicios digitales a distancia a consumidores finales) para concluir con el desarrollo de la “Mini Ventanilla Única” como posible solución a uno de los retos.

En el tercer bloque, se hace referencia a cuáles son los problemas de base imponible y traslado de beneficios en cuanto al IVA; que se corresponden con las entregas de bienes y prestaciones de servicios digitales a distancia para empresas exentas; y con las entregas de bienes y prestaciones de servicios digitales a distancia para empresas con múltiples sedes en diferentes países.

En el cuarto y último bloque, se establecen cuáles son las propuestas de modernización del IVA en el ámbito del comercio electrónico planteadas por la Comisión Europea con el objetivo de hacer frente a los problemas anteriormente expuestos.

Finalmente, se exponen las conclusiones extraídas del trabajo; y se incluye la lista de referencias bibliográficas utilizadas para la elaboración del mismo.

## **1.3 Método**

Para la elaboración de este TFG se han empleado diferentes informes que versan sobre la economía digital, entre los que destacan los de la OCDE y la Comisión Europea. A su vez, se han consultado libros y la legislación vigente en el ordenamiento jurídico español, que desarrolla lo establecido en las Directivas europeas que regulan el IVA. Por último, se han utilizado artículos de revistas con el objetivo de completar el análisis crítico.

## **2. EL RÉGIMEN DEL IVA EN LAS OPERACIONES TRANSFRONTERIZAS: LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE TRIBUTACIÓN EN EL PAÍS DE DESTINO.**

El régimen del IVA en las operaciones realizadas entre distintos países, (sean estos países Estados miembros o no, de la Unión Europea), en cuanto a la aplicación del impuesto, siguiendo el principio de tributación en el país de origen del que proceden los bienes o servicios, u optando por el principio de tributación en el país de destino, se ha convertido en una de las discusiones políticas a nivel internacional por excelencia.

Atendiendo al principio de tributación en el país de destino, se producirá la exención total del IVA de las exportaciones, teniendo por ello la empresa exportadora derecho a que le sea devuelto el impuesto soportado por dicha operación. Sin embargo, las importaciones sí que estarán gravadas por el IVA aplicable en el país, siendo en estos casos de aplicación los mismos tipos impositivos que gravan los bienes entregados y los servicios prestados dentro de las fronteras del país.

Por lo tanto, la aplicación del principio de tributación en el país de destino en el comercio internacional, permite conseguir una cierta “neutralidad” a nivel fiscal. Esto se produce debido a que, al aplicar dicho principio de tributación, no se obtendrá ninguna ventaja económica al adquirir los bienes o servicios de países con baja o nula tributación. Ello se debe a que el impuesto aplicable, será indiferente al país de procedencia del bien o de la prestación del servicio, siendo de aplicación el gravamen fijado exclusivamente en el país de destino de los bienes o servicios.

Por otra parte, la aplicación del principio de tributación en el país de destino también evita que los altos tipos impositivos establecidos para determinados productos o servicios en los diferentes países, afecten al volumen total de exportaciones, ya que estas quedan exentas en el país de origen.

Atendiendo al principio de tributación en el país de origen, cada país debería aplicar el IVA al valor creado dentro de sus fronteras con independencia de donde se produzca la posterior entrega del bien o la prestación del servicio. Su funcionamiento es el opuesto al principio de tributación en el país de destino, ya que grava las exportaciones aplicando los mismos tipos que gravan los suministros realizados dentro de las fronteras del país, mientras que las importaciones se verán compensadas en función al IVA soportado.

No obstante, este principio de tributación en el país de origen es contrario a los aspectos básicos de los impuestos de consumo y a su vez, al objetivo fundamental del IVA: gravar el consumo final.

Mediante la aplicación del principio de tributación en el país de origen se grava el IVA en cada país en el que se haya creado valor, por lo que en el caso de que la cadena de valor del bien o servicio atravesase varios países, esto puede acabar con la “imparcialidad” a nivel fiscal al permitir elegir países con menores impuestos o incluso nula tributación, y no en el país donde finalmente se hace uso del bien o servicio.

*“Por estas razones, existe un consenso generalizado sobre la preferencia del principio de destino, que parte del abono de los ingresos al país en que tiene lugar el consumo final, en lugar del principio de origen ya sea desde un punto de vista teórico o práctico”<sup>9</sup>.*

## **2.1 ¿Cómo se implementa el principio de tributación en el país de destino?**

La implementación del principio de tributación en el país de destino a la hora de aplicar el IVA a los bienes y servicios transfronterizos depende de cada país y en ocasiones, varía mucho de uno a otro.

Ello ha provocado, como advierte la OCDE en su Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, que en algunos casos se produzca una doble imposición o incluso una no imposición involuntaria.

### ***2.1.1 La implementación del principio de tributación en el país de destino en la entrega de bienes.***

La regla general de devengo del IVA establece que el devengo se produce en el momento en el que se produce la entrega del bien. Esta entrega de bienes estará sujeta al IVA en el país en el que se encuentre la mercancía en el momento de la operación.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> OCDE. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. *Op. Cit.*

<sup>10</sup> El artículo 8.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, define entrega de bienes de la siguiente manera: “*Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes (...).*”

A su vez, el artículo 8.2 expone una larga lista de conceptos que se consideran también una entrega de bienes, y el artículo 9 enumera las “*Operaciones asimiladas a la entrega de bienes*” y que por lo tanto deben cumplir con los mismos requisitos.

Si esta operación tiene carácter transfronterizo, es decir, supone el traslado de mercancías de un país a otro, los bienes exportados estarán (de acuerdo con el principio de tributación en el país de destino) exentos de IVA en el país donde resida el vendedor, mientras que los bienes importados si devengarán el IVA en el país comprador de estos. El IVA que se devengue en las importaciones de bienes será cargado a la empresa importadora junto con los aranceles.

Más tarde, estas empresas importadoras podrán deducirse el IVA que han soportado, de la misma manera que se realiza en las operaciones que tienen lugar dentro de las fronteras del propio país. Por lo tanto, permitiendo esta deducción se contribuye a garantizar la imparcialidad en las operaciones transfronterizas y se pone un límite a las alteraciones que en ocasiones se produce en el comercio internacional.

Es preciso señalar que la mayoría de los países aplican exenciones a las operaciones de importación de bienes cuando el importe de estos sea de escasa cuantía. En el ordenamiento español esto aparece regulado en el artículo 34 de la Ley 37/1992<sup>11</sup>, que hace referencia a las importaciones de bienes de escaso valor:

*“Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de 22 euros”.*

Posteriormente en el mismo artículo se establecen como excepciones los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel Aduanero; los perfumes y aguas de colonia, y el tabaco en rama o manufacturado.

Ello se produce porque en el momento del establecimiento de la exención, se consideraba que los gastos generados por gravar el impuesto de estos bienes de escasa cuantía serían muy superiores a los beneficios obtenidos por la aplicación del gravamen. Por lo que estos gastos se acabarían trasladando a los consumidores que pagarían más por impuestos que por el valor del propio bien.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

<sup>12</sup> El concepto de “exención de las importaciones de bienes de escasa cuantía” será tratado con detalle en el próximo epígrafe.

### ***2.1.2 La implementación del principio de tributación en el país de destino en la prestación de servicios.***

La regla general de devengo del IVA establece que el devengo se produce en el momento en el que se produce la prestación de servicios.<sup>13</sup>

Identificar el lugar de tributación de una prestación de servicios no es tan sencillo como el de una entrega de bienes donde se produce un desplazamiento físico de mercancías, desde el punto de salida, (el origen) hasta el punto de llegada (el destino final) donde reside el consumidor.

Por ello, como indicaba Cockfield en su obra *“Taxing Global Digital Commerce”*<sup>14</sup> en las diferentes regulaciones del IVA de los distintos países se han utilizado una gran variedad de indicadores para poder determinar donde se produce la tributación de la prestación de servicios. Entre estos indicadores se encuentran: el lugar de prestación de servicios, el lugar de establecimiento del proveedor, la residencia del consumidor de los servicios o incluso la ubicación de los bienes que estén aparejados a la prestación de determinados servicios.

En el artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido<sup>15</sup> se establece lo siguiente:

*“Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual”.*

---

<sup>13</sup> El artículo 11.1 de la Ley 37/1992, define prestación de servicios en sentido negativo: *“A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.*

*Posteriormente, el artículo 11.2 expone una larga lista de situaciones que se consideran prestaciones de servicios, y el artículo 12 enumera las “Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios” y que por lo tanto cumplen con la misma regulación.*

<sup>14</sup> Cockfield, A.J.; Hellerstein, W.; Millar, R. y Waerzeggers, C., *Taxing Global Digital Commerce*. Wolters Kluwer Law & Business (2013).

<sup>15</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. «DOUE» núm. 347, de 11 de diciembre de 2006.

La aplicación de estos indicadores aumenta su complejidad cuando se trata de operaciones transfronterizas, es decir, de prestaciones de servicios que empiezan en un país y terminan en otro, ya que en ocasiones se venden servicios en países en los que la empresa no tiene si quiera una presencia física, lo que dificulta la supervisión del servicio y la correcta recaudación tributaria.

En “The Modern VAT”<sup>16</sup> publicado en el año 2001 por el Fondo Monetario Internacional se adoptan dos perspectivas distintas en cuanto a la aplicación del IVA en las operaciones transfronterizas de prestaciones de servicios.

La primera perspectiva utiliza como indicador del lugar de prestación de servicios, el país en el que tiene su residencia o se encuentra localizado el consumidor de los servicios. Según este planteamiento, cuando el consumidor tenga su residencia en un país distinto del país del proveedor, la prestación de servicios estará exenta de IVA en el país donde resida el proveedor y sujeta a gravamen en el país del consumidor. En estos casos el proveedor debería registrarse en el país del consumidor para realizar el cobro e ingreso del IVA.

No obstante, en la realidad, cuando el consumidor de estos servicios es una empresa que está dada de alta en el régimen del IVA en el país de destino, lo que se aplica es un mecanismo fiscal conocido como la “inversión del sujeto pasivo” mediante el cual la obligación de pagar el impuesto se invierte del proveedor de servicios al consumidor de estos.

La inversión del sujeto pasivo aparece regulada en el artículo 84.1 de la Ley 37/1992:

*“Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.*

*2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:*

---

<sup>16</sup> Ebrill L., Keen, M. y Perry, V., *The Modern VAT*, Fondo Monetario Internacional, Washington D.C. (2001)

*a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. (...)*”

Posteriormente, en la mayoría de los casos, este empresario o profesional compensará de manera automática el impuesto que ha soportado con el impuesto repercutido. Esto ha supuesto que en algunos países no se exija la aplicación de este mecanismo si el consumidor tiene después el derecho a deducirse íntegramente el impuesto que ha soportado fruto de la adquisición del servicio.

En el capítulo 6 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en concreto en los artículos 357 a 369, se regula un régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos que suministran por vía electrónica a personas que no sean sujetos pasivos.

En los artículos expuestos a continuación, se puede apreciar el concepto de inversión de sujeto pasivo.

#### *Artículo 359*

*“Los Estados miembros permitirán acogerse al presente régimen especial a todo sujeto pasivo no establecido que preste servicios por vía electrónica a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto que esté establecida en un Estado miembro, o que tenga en él su domicilio o residencia habitual. Este régimen se aplicará a todos los servicios así suministrados en la Comunidad”.*

#### *Artículo 360*

*“El sujeto pasivo no establecido deberá declarar al Estado miembro de identificación la iniciación de su actividad como sujeto pasivo, el cese o la modificación, en la medida en que deje de reunir las condiciones necesarias para poder acogerse al presente régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica”.*

#### *Artículo 364*

*“El sujeto pasivo no establecido presentará por vía electrónica al Estado miembro de identificación una declaración del IVA por cada trimestre, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos. La declaración se presentará dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración”.*

La segunda perspectiva utiliza como indicador del lugar de prestación de servicios, el país en el que tiene su residencia o se encuentra localizado el proveedor de los servicios. Según este planteamiento, las prestaciones de servicios realizadas tanto por proveedores que sean nacionales como por proveedores extranjeros, estarán sujetas a gravamen en el país del proveedor, independientemente de que el consumidor sea extranjero o nacional.

En esta perspectiva, generalmente, los empresarios profesionales receptores de servicios y susceptibles de ser sometidos al IVA tendrán derecho a solicitar a la Administración Tributaria de su país, la devolución del IVA soportado en el país del proveedor.

Por lo tanto, a nivel de operaciones transfronterizas ambas perspectivas (tanto la que utiliza como indicador del lugar de prestación de servicios, el país en el que tiene su residencia o se encuentra localizado el consumidor de los servicios, como la que elige el país en el que tiene su residencia o se encuentra localizado el proveedor de los servicios) producen el mismo resultado cuando se tratan de servicios “*Business To Business*” (en adelante casos B2B), es decir, cuando una empresa profesional presta servicios a otra empresa profesional.

Sin embargo, como veremos más adelante, no ocurre lo mismo en los casos “*Business to Consumer*” (en adelante casos B2C) en los que una empresa profesional presta el servicio directamente al consumidor.

En los casos B2B los servicios que se exportan están exentos de gravamen en el país de origen y sometidos a tributación en el país de destino de la prestación de los servicios. Las *Directrices sobre Comercio Electrónico de la OCDE* que fueron publicadas en 2003, y después reproducidas en diferentes obras como la del Instituto de Estudios Fiscales “Comentarios sobre el lugar de consumo en las operaciones entre empresas (B2B)”<sup>17</sup>, publicada en 2010, establecen una preferencia por la primera de las dos perspectivas (la del principio de tributación en el país en el que tiene su residencia o se encuentra localizado el consumidor de los servicios).

---

<sup>17</sup> OCDE. Comercio Electrónico. *Comentarios sobre el lugar de consumo en las operaciones entre empresas (B2B)*. (Presencia comercial). Instituto de Estudios Fiscales. (2010)

Posteriormente, en 2015, en la reunión anual del Foro Global de la OCDE se volvió a recomendar la aplicación de esta primera perspectiva, tal y como recoge el artículo de Ernest & Young, “Directrices IVA aprobadas por la OCDE”<sup>18</sup>.

La apuesta por esta primera preferencia radica en que de esta manera se evita tener que realizar devoluciones transfronterizas de IVA a las empresas que han adquirido servicios en el extranjero, con la consecuente reducción de gastos administrativos y costes de cumplimiento, lo que supone una gran ventaja para las empresas profesionales.

No obstante, en la realidad, muchos países optan por aplicar el gravamen utilizando la segunda perspectiva, la del principio de tributación en el país en el que tiene su residencia o se encuentra localizado el proveedor de los servicios; debido a que de esta manera se logra reducir el riesgo de fraude fiscal por la petición de devolución del IVA por la prestación de servicios que en muchas ocasiones son de difícil comprobación.

En los casos B2C el tratamiento del IVA en las operaciones transfronterizas siguiendo la primera de las dos perspectivas expuestas (la preferida por la OCDE para los casos B2B y que utiliza como indicador del lugar de prestación de servicios, el país en el que tiene su residencia o se encuentra localizado el consumidor de los servicios) conlleva una mayor dificultad.

Ello se debe a que la aplicación de un “tipo cero” en el país del proveedor por la prestación de servicios transfronteriza a consumidores no residentes (es decir, la aplicación de la primera perspectiva y que por lo tanto conlleva la exención del IVA característica de las exportaciones), supone que dichos consumidores tengan la obligación de realizar autoliquidaciones en su país de residencia, lo que en la práctica, se suele traducir en incumplimiento, por diferentes causas, entre ellas por desconocimiento.

Es decir, en los casos B2C la inversión del sujeto pasivo explicada anteriormente no tiene la misma eficacia que en los casos B2B, debido a que conlleva la exigencia por parte de los consumidores de autoliquidar el IVA devengado por los servicios recibidos por un proveedor de servicios extranjero.

---

<sup>18</sup> Verdún, E y Ortín, J. “*Directrices IVA aprobadas por la OCDE*” Ernest & Young Alerta Informativa (2016)

Tal y como expone Marie Lamensch<sup>19</sup>, (ganadora del premio Maurice Lauré<sup>20</sup> en 2015) en su artículo acerca de la inversión del sujeto pasivo como método de recaudación del IVA en el escenario de la economía digital, se prevé que el índice de cumplimiento de las autoliquidaciones realizadas por consumidores sea escaso.

Personalmente coincido con el planteamiento de Lamensch al considerar que el escaso índice de cumplimiento se debe en parte, a la complejidad de autoliquidar y satisfacer el pago del impuesto, así como a los costes que esto lleva asociado para los consumidores, que no obtienen ningún beneficio por declarar el IVA soportado. Al no tener ningún incentivo para declarar el impuesto soportado, muchos de ellos no lo hacen, lo que supone un perjuicio para las administraciones tributarias.

Sin embargo, no ocurre lo mismo con las empresas profesionales que sí que obtienen un beneficio al poderse compensar el IVA que han soportado con el IVA repercutido de otras operaciones, lo que supone para las empresas un incentivo a la hora de realizar estas autoliquidaciones.

Fruto de esta complejidad en los casos B2C a la hora de optar por la primera perspectiva, algunos países, optan por seguir la segunda perspectiva (la que utiliza como indicador del lugar de prestación de servicios el país en el que tiene su residencia o se encuentra localizado el proveedor de los servicios) con el objetivo de reducir el fraude en los casos de B2C.

Mientras que, por otra parte, estos mismos países, en los casos de B2B mantienen la inversión del sujeto pasivo y el país en el que tiene su residencia o se encuentra localizado el consumidor de los servicios como indicador del lugar de prestación de servicios y por lo tanto donde debe gravarse el IVA.

No obstante, aplicar este sistema también puede incentivar a las empresas profesionales a situarse en países de escasa o nula tributación con el objetivo de atraer a mayor número de consumidores extranjeros debido a que sus precios por la prestación de servicios son más competitivos por el menor importe de IVA.

---

<sup>19</sup> Lamensch, M. “Are ‘reverse charging’ and the ‘one shop scheme’ efficient ways to collect VAT on digital supplies? World Journal of VAT Law, Vol. 1 Issue 1. (2012).

<sup>20</sup> El premio Maurice Lauré fue creado en 2011 por la *International Fiscal Association* (IFA) con el objetivo de potenciar la investigación en fiscalidad indirecta internacional

Es por ello que la OCDE y los distintos países continúan investigando cual es la mejor perspectiva de las dos mencionadas para recaudar el IVA evitando el fraude fiscal y los escasos incentivos que en ocasiones tienen los consumidores para declarar los servicios recibidos.

Si bien parece que se decantan por un sistema que obligue a los prestadores de servicios a cobrar e ingresar el IVA en el país de consumo, como ya se establecía en las *Directrices sobre Comercio Electrónico de la OCDE* previamente mencionada. A su vez se recomendó que el régimen fuese simplificado con el objetivo de reducir los gastos por cumplir con el gravamen.

El régimen de “Mini Ventanilla Única” de la Unión Europea, que se explicará con detalle en el próximo epígrafe, es una de las mejores aplicaciones del principio de tributación en el país de destino a la hora de gravar el IVA en los casos B2C.

Este régimen, de carácter opcional, permite simplificar el proceso de gravamen para los prestadores de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos, que no se encuentren establecidos en los Estados miembros en los que se encuentra el consumidor final al que prestan sus servicios.

El régimen de “Mini Ventanilla Única” de la Unión Europea, se trata de una reproducción de un régimen ya existente (y que estuvo vigente hasta 2015) en relación a la prestación de servicios electrónicos a consumidores finales (no considerados sujetos pasivos), por parte de proveedores que no estuviesen establecidos en ningún Estado miembro de la Unión Europea; es decir, para los casos de importaciones de servicios<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Comisión Europea “*Guía de la Mini Ventanilla Única del IVA*”. Dirección General Fiscalidad y Unión Aduanera. Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal (2013).

### **3. ¿CÓMO SE RECAUDA EL IVA EN EL ESCENARIO DE LA ECONOMÍA DIGITAL?**

La economía digital, y en concreto los avances tecnológicos desarrollados en las últimas décadas, han supuesto un nuevo reto a la hora de aplicar el IVA a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter transfronterizo, especialmente en aquellos casos en los que el consumidor final se trata de un particular y no de una empresa.

Los avances tecnológicos han permitido a los consumidores adquirir bienes y servicios en línea tanto en su país como fuera de sus fronteras y por su parte, a las empresas, vender sus productos y prestar sus servicios en línea, tanto a los consumidores nacionales como a extranjeros, sin necesidad de contar con una sede en cada uno de los países.

En muchas ocasiones y fruto de los retos de la economía digital, la aplicación del IVA sobre estos bienes o servicios pese a ser conforme a la legislación vigente no es la más adecuada, y ello se traduce en una recaudación del IVA deficitaria y una competencia desleal entre vendedores locales y extranjeros.

Los retos más importantes en relación con la recaudación del IVA en el escenario de la economía digital pueden dividirse en dos grandes bloques: por una parte, el gran volumen de importaciones de bienes de escasa cuantía y adquiridos en línea, con la correspondiente exención de IVA; y, por otra parte, el aumento de las entregas de bienes y prestaciones de servicios intangibles destinados al consumo final, (casos B2C), con las dificultades que conlleva gravar dichas actividades, como se ha explicado anteriormente.

#### **3.1. La exención de las importaciones de bienes de escasa cuantía**

La exención de las importaciones de bienes de escasa cuantía aparece regulada a nivel comunitario en los artículos 23 y 24 del Título IV de la 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<sup>22</sup> que establecen:

---

<sup>22</sup> 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. «DOUE» núm. 292, de 10 de noviembre de 2009.

### *Artículo 23*

*“Se admitirán con exención las importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de 10 EUR. Los Estados miembros podrán admitir con exención las importaciones de bienes cuyo valor global sea superior a los 10 euros, pero no exceda de 22 euros.*

*No obstante, los Estados miembros podrán excluir de la exención prevista en la primera frase del párrafo 1º los bienes importados en el marco de una venta por correspondencia.*

### *Artículo 24*

*“Estarán excluidos de la exención:*

- a) los productos alcohólicos,*
- b) los perfumes y colonias;*
- c) el tabaco en rama o manufacturado.”*

Posteriormente la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria<sup>23</sup>, modificaría el artículo 34 de la Ley 37/1992, (que en ese momento establecía el límite para aplicar la exención en 150 euros, tras la publicación de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria<sup>24</sup>), en función de lo establecido en la Directiva para fijar la cuantía de la exención por importaciones de escasa cuantía en España en un límite de 22 euros.

Es necesario señalar que el umbral de exención de las importaciones de bienes de escasa cuantía, regulado en la legislación fiscal de cada país, (cumpliendo con los límites de la Directiva citada *supra*) varía entre los Estados miembros, fijándose en 15 libras esterlinas para Reino Unido, y en 22 euros en países como Francia, Alemania o Italia.

---

<sup>23</sup> Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. «BOE» núm. 53, de 2 de marzo de 2010.

<sup>24</sup> Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. «BOE» núm. 310, de 25 de diciembre de 2008

Por lo tanto, el primer reto en relación con la recaudación del IVA en el escenario de la economía digital hace referencia al auge del comercio electrónico, que ha supuesto un gran aumento del volumen de las importaciones de bienes de escasa cuantía y adquiridos en línea, con la correspondiente exención de IVA. La cifra se sitúa actualmente (finales de 2016) alrededor de los 150 millones de paquetes importados con exención al año <sup>25</sup>.

El motivo por el que se reguló esta exención en 1992 fue precisamente porque el volumen de importaciones en aquella época era muy bajo. Por ello, se consideró que los gastos que se generarían por gravar el impuesto de estos bienes de escasa cuantía serían muy superiores a los beneficios obtenidos por la aplicación del gravamen.

A su vez, es preciso matizar que los principales portales de venta en línea no surgieron hasta 1994, en el caso de la multinacional estadounidense Amazon y un año después, en 1995 en el caso de la multinacional estadounidense EBay. Por su parte, PayPal, una de las principales compañías de pago por internet fue fundada en Estados Unidos en 1998.

De ahí que el volumen de importaciones procedentes del comercio electrónico, hasta principios de los años 2000, fuese una cantidad poco significativa en términos de recaudación de IVA.

Otro reto relacionado con la recaudación del IVA en el escenario de la economía digital procede de la habilidad que tienen las empresas para estructurar sus actividades de forma que puedan beneficiarse de las exenciones propias de las importaciones por escasa cuantía aplicables, en los países en los que finalmente venden los bienes.

Así pues, si una empresa decide instalarse en España para vender bienes de escasa cuantía (por ejemplo, accesorios de telefonía móvil) dentro de las fronteras del Estado español, estará obligada a pagar el IVA correspondiente en cumplimiento de la normativa fiscal española. Sin embargo, si la misma empresa que se dedica a vender bienes de escasa cuantía, se establece en un Estado no miembro, e importa dichos bienes a España, la actividad quedará exenta de IVA, en función de lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley 27/1992.

---

<sup>25</sup> European Commission – Fact Sheet. “Modernising VAT for e-commerce: Questions and Answers. (2016)

Si bien el volumen de importaciones de bienes de escasa cuantía era poco significativo cuando se estableció la exención en 1992, en la actualidad, y debido a la gran cantidad de importaciones, en su mayoría procedentes de los Estados Unidos, la aplicación de esta exención supone una reducción considerable de la recaudación por IVA.

Además, los competidores nacionales se encuentran en desventaja frente a los extranjeros, al tener que aplicar el IVA, lo que se traduce en un precio final más elevado, para hacer frente a las obligaciones tributarias.

Por consiguiente, muchos empresarios nacionales pueden verse incitados a trasladar su negocio fuera de las fronteras del país donde quieren vender los bienes (de escasa cuantía) y así poder aprovecharse de la exención de IVA correspondiente. En caso de producirse dichos traslados, se reducirá la recaudación del impuesto en el ámbito nacional y a su vez una reducción del empleo nacional.

Es por ello que, actualmente las exenciones por las importaciones de bienes de escasa cuantía se encuentran cuestionadas en lo que respecta al escenario de la economía digital. Por lo tanto, en mi opinión, considero que el objetivo fundamental de este reto es descubrir cuál es el punto de equilibrio entre la obligación tributaria de los Estados de recaudar impuestos procedentes de las entregas de bienes, y la evitación de unos elevados costes a consecuencia de gravar las importaciones de bienes.

### **3.2. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios digitales a distancia a consumidores finales.**

El segundo bloque de retos relacionados con la recaudación del IVA en el escenario de la economía digital hace referencia de las entregas de bienes intangibles y las prestaciones de servicios digitales a distancia a consumidores finales, (casos B2C mencionados en el epígrafe anterior).

Con anterioridad a la era de la economía digital, la venta de bienes o la prestación de servicios digitales a distancia representaba un porcentaje poco significativo del total de bienes vendidos y servicios prestados. Ello se debía, en gran parte, a las dificultades que conllevaba el garantizar la efectiva venta o prestación.

En la actualidad, sin embargo, a consecuencia del incremento del uso de portales de venta en línea como Amazon o EBay, de la prestación de servicios en línea; y en especial a la

globalización y digitalización del comercio, el porcentaje de estos casos B2C es mucho mayor y su impacto constituye un reto en cuanto a la recaudación del IVA.

Para exponer con mayor claridad este bloque de retos, es preciso poner un ejemplo con empresas que, hoy en día, se dedican a la prestación de servicios digitales a distancia a consumidores finales; como lo son la empresa estadounidense Netflix (películas y series de televisión) o la empresa sueca Spotify (música); ambas dedicadas a la prestación de servicios de contenidos en línea, sin la necesidad de tener que establecer sedes en otros países para prestar sus servicios.

Por su parte, los consumidores de estos servicios de contenido en línea, (tanto películas y series como música), podrán acceder a estos usando diferentes dispositivos tales como ordenadores, teléfonos móviles o televisiones; siempre y cuando estos cuenten con acceso a internet, con independencia de donde se sitúe el proveedor de los servicios.

Si dicho proveedor se encuentra situado en el mismo país que los consumidores a los que presta los servicios, no habrá dudas respecto a que gravamen aplicar, ya que este será el del país en el que ambos se encuentren.

Sin embargo, en caso de encontrarse ambos en países diferentes, se plantean dificultades respecto a que gravamen aplicar, ya que, como se puede observar en la Tabla 1 expuesta en la siguiente página, no todos los países aplican los mismos tipos de impuestos en relación con los servicios de radiodifusión, electrónicos y de telecomunicaciones.

Por lo tanto, este segundo reto en materia de recaudación del IVA hace referencia a las dos perspectivas (explicadas anteriormente) que adopta el Fondo Monetario Internacional en relación con la aplicación del IVA en las operaciones transfronterizas de prestaciones de servicios.

La primera era aquella que utilizaba como indicador del lugar de prestación de servicios, el país en el que tiene su residencia o se encuentra localizado el consumidor de los servicios. Por el contrario, la segunda perspectiva utiliza como indicador del lugar de prestación de servicios, el país en el que tiene su residencia o se encuentra localizado el proveedor de los servicios.

La aplicación de la segunda perspectiva, que determina el tipo impositivo en función del país del proveedor de servicios, podría incentivar a las empresas profesionales europeas

a situarse en aquellos Estados miembros que tengan los tipos más bajos de la UE, como son Luxemburgo, con un 17% de IVA y un tipo súper reducido del 3% para algunos servicios de radiodifusión, o en Malta con un tipo del 18%.

Ello se produciría con el objetivo de atraer a consumidores de otros Estados miembros, especialmente de aquellos con tipos más elevados como son Croacia y Dinamarca (ambos con un 25%) o Hungría, (27%); debido a que los precios por la prestación de servicios serían más competitivos por el menor importe de IVA, que si los mismos consumidores adquiriesen esos servicios en los Estados miembros donde se encuentran localizados.

<b>Tabla 1: Tipos impositivos aplicables en los 28 Estados Miembros de la Unión Europea</b>				
	<b>Estándar</b>	<b>Servicios de Radiodifusión</b>	<b>Servicios Electrónicos</b>	<b>Servicios de Telecomunicaciones</b>
<b>Alemania</b>	19.0	19.0	19.0	19.0
<b>Austria</b>	20.0	10.0(#0)	20.0	20.0
<b>Bélgica</b>	21.0	21.0	21.0	21.0
<b>Bulgaria</b>	20.0	20.0	20.0	20.0
<b>Chipre</b>	19.0	19.0	19.0	19.0
<b>Croacia</b>	25.0	25.0	25.0	25.0
<b>Dinamarca</b>	25.0	25.0	25.0	25.0
<b>Eslovaquia</b>	20.0	20.0	20.0	20.0
<b>Eslovenia</b>	22.0	22.0	22.0	22.0
<b>España</b>	21.0	21.0	21.0	21.0
<b>Estonia</b>	20.0	20.0	20.0	20.0
<b>Finlandia</b>	24.0	24.0	24.0	24.0
<b>Francia</b>	20.0	10.0(#1); 20.0(#2)	20.0; 2.1(#3); 5.5(#4)	20.0
<b>Grecia</b>	24.0	24.0	24.0	24.0
<b>Hungría</b>	27.0	27.0	27.0	27.0; 18.0(#5)
<b>Irlanda</b>	23.0	23.0	23.0	23.0
<b>Italia</b>	22.0	22.0	22.0; 4.0(#6)	22.0
<b>Letonia</b>	21.0	21.0	21.0	21.0
<b>Lituania</b>	21.0	21.0	21.0	21.0
<b>Luxemburgo</b>	17.0	3.0(#7)	17.0; 17.0(#8)	17.0
<b>Malta</b>	18.0	18.0	18.0	18.0
<b>Países Bajos</b>	21.0	21.0	21.0	21.0
<b>Polonia</b>	23.0	8.0	23.0	23.0
<b>Portugal</b>	23.0	23.0	23.0	23.0
<b>Reino Unido</b>	20.0	20.0	20.0	20.0
<b>República Checa</b>	21.0	21.0	21.0	21.0
<b>Rumanía</b>	19.0	19.0	19.0	19.0
<b>Suecia</b>	25.0	25.0	25.0	25.0

#0 : Radio y programas de Televisión; #1: Oferta solo de Televisión; #2: Oferta Triple Play (Teléfono, Televisión e Internet); #3 Periódicos Digitales; #4: E-books; #5: Acceso a Internet según artículo 2 de 2015/2120/EU; #6: E-books; #7: IVA súper reducido; #8: E-books

26

<sup>26</sup> Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos de la web de la Comisión Europea

Es preciso señalar que, (de la misma manera que ocurría en los supuestos de exenciones por importaciones de bienes de escasa cuantía), en el caso de producirse el traslado de estas empresas a otros Estados miembros con unos tipos impositivos más reducidos, se disminuiría sustancialmente la recaudación del impuesto en el ámbito nacional y a su vez se produciría una reducción del empleo nacional.

Por ello, la OCDE, para evitar este tipo de situaciones que se produjeron en los inicios de la era de la economía digital (Amazon, por ejemplo, tiene su sede europea en Luxemburgo desde donde exporta al resto de países de la UE); ha defendido, (como se puede observar en varios de sus informes de Directrices sobre el IVA<sup>27</sup>, la aplicación de la primera perspectiva en la que se tributa en el país de destino del consumidor, independientemente de donde se encuentre el proveedor de los servicios; pese a la dificultad que entraña la inversión del sujeto pasivo en los casos B2C y el riesgo de fraude.

Es por ello que, pocos años después de la publicación de la Directiva 2006/112/CE, la Comisión Europea elaboró 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<sup>28</sup>; en cuyo artículo 5 se establecía que, a partir del 1 de enero de 2015, la Directiva 2006/112/CE quedaría modificada del modo siguiente:

*“Artículo 58*

*El lugar de prestación de los servicios que se enumeran a continuación a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo será aquel en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente:*

- a) servicios de telecomunicación;*
- b) servicios de radiodifusión y de televisión;*
- c) servicios prestados por vía electrónica, en concreto los enumerados en el anexo II.”*

---

<sup>27</sup> OCDE. “*OECD International VAT/GST guidelines. Guidelines on neutrality*” Centre for tax policy and administration. (2011).

OCDE “*International VAT/GST guidelines*” (2015)

OCDE. “*Guidelines on place of Taxation for Business-to-Consumer supplies of services and intangibles provisions on supporting the guidelines in practice*”. (2015)

<sup>28</sup> 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. «DOUE» núm. 44, de 20 de febrero de 2008.

Por lo tanto, con la entrada en vigor de este artículo el 1 de enero de 2015, la Comisión Europea pretende zanjar definitivamente el debate sobre la aplicación del principio de tributación en el país de destino a la hora de gravar el IVA en los casos B2C, para los prestadores de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos, que sean no residentes del Estado en el que prestan sus servicios.

Con el objetivo de reducir las cargas fiscales indirectas que pueden suponer para los prestadores de estos servicios, las nuevas reglas de localización que les obligan a registrarse en cada uno de los países en los que prestan servicios, se ha creado un nuevo régimen de carácter opcional, la “Mini Ventanilla Única” de la Unión Europea, que se desarrollará más adelante.

Como se puede observar en la tabla expuesta, la aplicación del principio de tributación en los países de destino en los casos B2C no es solo de aplicación exclusiva en Estados miembros de UE, sino que también se aplica en países como Suiza, Noruega o Islandia en Europa, Corea y Japón en Asia, y Sudáfrica lo han aplicado también y recientemente países como Nueva Zelanda o Rusia y en apenas unos meses entrará en vigor en Australia.

Country/Region	Rules effective from	Rules to be implemented	Simplified registration process available (B2C)
European Union	1 July 2003/ 1 January 2015	–	Yes (MOSS scheme)
Switzerland	1 January 2010	–	No – RT <sup>1</sup> of CHF 100,000 <sup>2</sup>
Norway	1 July 2011	–	Yes (VOES scheme) – RT of NOK 50,000 <sup>3</sup>
Iceland	1 November 2011	–	No – RT of ISK 1 million <sup>4</sup>
South Africa	1 July 2014	–	Yes (SARS website) – RT of ZAR 50,000 <sup>5</sup>
Korea (Rep.)	1 July 2015	–	Yes (NTS website) <sup>6</sup>
Japan	1 October 2015	–	Possibility to account for VAT without registration – qualified agent needed
New Zealand	–	1 October 2016	Yes (“pay only” system unless already registered) – RT of NZD 60,000 <sup>7</sup>
Russia	–	1 January 2017	Not clear yet (special procedure expected)
Australia	-	1 July 2017	Yes (expected) – RT of AUD 75,000 <sup>8</sup>

1. RT = Registration threshold.  
2. The Swiss threshold of CHF 100,000 is equivalent to EUR 92,000.  
3. The Norwegian threshold of NOK 50,000 is equivalent to EUR 5,300. More information on this scheme and the online registration form are available at <http://www.skatteetaten.no/en/voesnorway>.  
4. The Icelandic threshold of ISK 1 million is equivalent to EUR 7,000. The conversion rate used is EUR 1 = ISK 140.908.  
5. The South African threshold of ZAR 50,000 is equivalent to EUR 3,000. SARS = South African Revenue Authorities. More information on this scheme and the online registration form are available at <http://www.sars.gov.za/Pages/default.aspx>.  
6. NTS = National Tax Services. More information on this scheme and the online registration form are available at <https://www.hometax.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/ui/pp/a/a/UTXPPADA01.xml&lang=en>.  
7. The New Zealand threshold of NZD 60,000 is equivalent to EUR 36,200.  
8. The Australian threshold of AUD 75,000 is equivalent to EUR 50,400.

29

<sup>29</sup> Mattes, L. “VAT Aspects of Cross-Border Transactions in the BEPS Era” *International VAT Monitor* May/June 2016. Page 177

En mi opinión, creo que es necesario, pese a ser consciente de la dificultad que supone, ampliar la aplicación del principio de tributación en el país de destino en las entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter transfronterizo a los consumidores finales (casos B2C) a países de América como los Estados Unidos (primera potencia mundial) o Canadá.

Ambos países, especialmente el primero, son países con un gran volumen de comercio exterior, por lo que creo que sería recomendable homogeneizar el principio de tributación en el país de destino para simplificar las normas y reducir el fraude.

Considero necesario concluir este subepígrafe con una reflexión suscitada por Bartolomé Borrego en un artículo publicado en 2014<sup>30</sup>, con el que personalmente comparto opinión:

*“quizás se paliaría en alguna medida el fraude derivado de los negocios basados en la economía digital si por todos los estados se aplicara el régimen de la tributación en origen en lugar de la tributación en destino, como ocurre en muchas de las operaciones, y en el que al menos una parte proporcional de la recaudación generada tributara en el país en el que se desarrollen las actividades, evitándose así en alguna medida ciertos problemas ya comentados con anterioridad como el de los precios de transferencia, las transacciones entre filiales y el desvío de los ingresos hacia paraísos fiscales.”*<sup>31</sup>

Se trata de un enfoque totalmente diferente a los expuestos anteriormente pues se trata de unir ambos principios de tributación y aplicar un porcentaje a cada uno de estos.

Si bien no hay constancia de que se haya llegado a aplicar nunca un régimen “mixto” de tributación en origen y en destino, el Gobierno de Brasil aprobó a finales de 2015 una enmienda a la Constitución Federal que proponía un régimen mixto en los casos de ventas online interestatales en casos B2C; mediante el cual la tributación se compartiría entre el Estado de origen<sup>32</sup> que gravaría un 4%, un 7% o un 12% (en función del bien entregado), y el Estado de destino que gravaría la diferencia entre la tasa gravada en origen y la que sería aplicable en el Estado de destino.

---

<sup>30</sup> Vocal de la División de Nuevas Tecnologías; de la Delegación Especial de Andalucía, Ceuta y Melilla, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

<sup>31</sup> Borrego, B. “La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos”. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 51-59.UOC. (2014).

<sup>32</sup> (Brasil está subdividida en 26 estados y el Distrito Federal)

Sin embargo, en febrero de 2016 dicha enmienda fue puesta en suspensión por el Tribunal Supremo al haber sido planteado un recurso y hoy en día se encuentra pendiente de resolución.

### **3.3. La “Mini Ventanilla Única” de la Unión Europea**

La Mini Ventanilla Única, de la Unión Europea o “MOSS” (por su terminología en inglés “Mini One-Stop Shop”), se trata de un nuevo régimen de carácter opcional regulado por la Comisión Europea<sup>33</sup> en 2013. El objetivo de este régimen es como se ha mencionado *supra*, simplificar el proceso de gravamen para determinados prestadores de servicios, que no se encuentren establecidos en los Estados miembros en los que se encuentra el consumidor final al que prestan sus servicios; a raíz de las nuevas reglas de localización de la prestación de servicios que se introdujeron en enero de 2015.

La Ventanilla Única Europea, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, afecta a los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se dedican a la prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos (libros electrónicos, alquiler de películas o series de televisión, etc.).

En concreto afecta a aquellos sujetos pasivos que prestan dichos servicios a personas que no son sujetos pasivos del impuesto (casos B2C mencionados previamente) en Estados miembros en los que el sujeto pasivo que presta el servicio no tenga un establecimiento permanente a través del cual liquidar el impuesto adeudado por la prestación de servicios.

El medio empleado para la aplicación de este nuevo régimen opcional de Mini Ventanilla Única, es una página web en la que los sujetos pasivos (empresas y/o autónomos) se registren en el país en el que estén establecidos, (por ejemplo, España) y desde allí se encargan de realizar los pagos del IVA de todos los otros países europeos en los que comercializan, aplicando el tipo impositivo que corresponde a dichos países y no el tipo impositivo del país en el que están establecidos (España).

Sin la Mini Ventanilla Única, el sujeto pasivo proveedor de dichos servicios tendría que registrarse en cada uno de los Estados Miembros en los que prestase los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos a los consumidores de estos.

---

<sup>33</sup> Comisión Europea “*Guía de la Mini Ventanilla Única del IVA*”. Dirección General Fiscalidad y Unión Aduanera. Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal (2013).

Sin embargo, en el caso de que el proveedor decida utilizarlo, este deberá aplicar dicho nuevo régimen en todos los Estados miembros pertinentes en los que preste el servicio y no de manera selectiva.

Se producirá, por lo tanto, la declaración de los ingresos procedentes de la prestación de servicios en una única administración (en el país en el que la empresa esté establecida, o si está establecida en varias, en aquella en la que dicha empresa decida), pero dicha cantidad deberá desglosarse señalando que cantidades pertenecen a los diferentes países en los que se han prestado los servicios.

Ello es así debido a que el porcentaje de gravamen no es igual para todos los países de la Unión, sino que cada Estado miembro fija el porcentaje que considera adecuado para la situación económica en la que se encuentra su país, respetando siempre lo dispuesto en los artículos 96 y 97.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo; y que fija para el tipo normal un mínimo de 15% de IVA<sup>34</sup>. Por lo que una vez desglosadas las cantidades percibidas en los distintos países se aplicará el IVA correspondiente a cada uno de ellos.

La aplicación del régimen de Mini Ventanilla Única no es única, sino que se establecen dos posibles modalidades en función de donde se encuentre establecido el proveedor de los servicios.

*1) Régimen de aplicación a profesionales establecidos en la Unión Europea. (Régimen de la Unión)*

Este primer régimen es de aplicación a sujetos pasivos (empresarios o profesionales) que tengan la sede de su actividad económica en un país de la UE o que en caso de tener dicha sede de actividad fuera de la UE, que cuenten con un establecimiento permanente dentro de la UE.

Los conceptos de sede de la actividad económica y establecimiento permanente a efectos del IVA aparecen regulados en el artículo 69.3 de Ley 37/1992, que establece lo siguiente:

*“A efectos de esta Ley, se entenderá por:*

---

<sup>34</sup> Artículo 96: “Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios”.

Artículo 97.1: “Desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2010, el tipo normal no podrá ser inferior al 15 %.”

1.º *Sede de la actividad económica: lugar en el que los empresarios o profesionales centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.*

2.º *Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales”.*

A continuación, en el mismo artículo se menciona una larga lista de lugares que se considerarán sede de la actividad económica o establecimiento permanente.<sup>35</sup>

A su vez, en la “*Guía de la Mini Ventanilla Única del IVA*”<sup>36</sup> elaborada por la Comisión Europea se matiza que a los efectos de dicho régimen opcional:

*“Para que un establecimiento permanente se considere como tal, debería presentar un grado de permanencia suficiente y una estructura adecuada en términos de dotación de recursos humanos y técnicos para recibir y utilizar o para prestar los respectivos servicios. El mero hecho de contar con un número de identificación a efectos del IVA no significa que el establecimiento cumpla los requisitos para ser considerado permanente”.*

Es preciso destacar los empresarios o profesionales con sede de su actividad económica en territorios como Canarias, Ceuta y Melilla, si no tienen un establecimiento permanente en territorio español de aplicación del impuesto (Península y Baleares) ni en cualquier otro de los países de UE, no podrán optar por este régimen, sino por el siguiente expuesto.

Ello es así debido a que el criterio de territorialidad del impuesto, expuesto tanto en los antecedentes de hecho como en el artículo 3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, expone lo siguiente:

---

<sup>35</sup> *En particular, tendrán esta consideración:*

- a) *La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.*
- b) *Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.*
- c) *Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.*
- d) *Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.*
- e) *Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.*
- f) *Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.*
- g) *Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.*

<sup>36</sup> Comisión Europea. Op. Cit. (2013)

*“La aplicación del régimen transitorio en las operaciones intracomunitarias, con un régimen jurídico específico para los intercambios de bienes entre dos puntos del territorio comunitario del sistema común del IVA, exige delimitar con precisión este territorio, indicando las zonas o partes de la Comunidad que se excluyen de él, aunque estén integradas en la Unión Aduanera: Estas zonas tendrán, a efectos del IVA, la consideración de terceros países.*

*En nuestro territorio nacional, Canarias, Ceuta y Melilla están excluidas del ámbito de aplicación del sistema armonizado del IVA, aunque Canarias se integra en la Unión Aduanera.”*

Por lo tanto, ni Canarias ni Ceuta ni Melilla pertenecen al territorio de aplicación del impuesto, y de ahí que, si la empresa no tiene un establecimiento permanente en la Península o Islas Baleares, se les considere fuera de este régimen de aplicación

*2) Régimen de aplicación a profesionales no establecidos en la Unión Europea. (Régimen exterior a la Unión).*

Este segundo régimen es de aplicación a sujetos pasivos (empresarios o profesionales) que tengan su sede de actividad económica fuera de la UE, no tengan un establecimiento permanente en la UE y además no estén registrados en la UE, ni tengan obligación de hacerlo, a efectos del IVA. En este caso podrán elegir cualquier país de la Unión como Estado de identificación para la Mini Ventanilla Única.

Una vez se han examinado los regímenes se plantea la siguiente cuestión: ¿Qué ocurre en el caso de que tengamos un sujeto pasivo que tiene su sede de actividad económica fuera de la UE, no tiene un establecimiento permanente en la UE, pero si está registrado en la UE a efectos del IVA por obligación?

El resultado es que este sujeto pasivo no podrá acogerse al Régimen Exterior de la Unión por estar registrado a efectos de IVA, pero tampoco podrá adscribirse al Régimen de la Unión al no tener su sede económica ni establecimiento permanente en la UE.

Por lo tanto, no podrá cogerse a este régimen opcional y deberá registrarse y liquidar el IVA en cada Estado Miembro en el que preste sus servicios.

Por otra parte, en el régimen de la Mini Ventanilla Única, cuando se habla de Estado Miembro se debe matizar la diferencia existente entre Estado Miembro de Identificación (EMI) y Estado Miembro de Consumo (EMC).

El Estado Miembro de Identificación (EMI) es aquel Estado en el que el sujeto pasivo (empresario o profesional) decide registrarse para emplear el sistema de Mini Ventanilla Única y cumplir así con el pago del impuesto tanto en ese país como en el resto de Estados en los que preste servicios. El Estado Miembro de Consumo (EMC) es aquel Estado en el que tengan su domicilio los consumidores finales, a los que el empresario o profesional (que se acoge al régimen de Mini Ventanilla única) presta un servicio.

Por último, es preciso señalar que una vez acogido a uno de los regímenes, estos pueden ser abandonados en cualquier momento por el empresario o profesional que decida adscribirse a ellos. Este tendrá entonces que registrarse en cada uno de los Estados Miembros en los que prestase los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión o electrónicos para poder cumplir con el pago del impuesto.

A su vez, es posible que, sin querer abandonar el régimen, el empresario o profesional se vea excluidos del mismo por no cumplir las condiciones para estarlo, por dejar la prestación de servicios o por incumplir de manera sistemática las normas del régimen.

En cuanto a la crítica de la Mini Ventanilla Única, coincido con lo expuesto por Marie Lamensch, que considera que se trata de un *“sistema revolucionario en el sentido de que, por primera vez en la historia, las administraciones tributarias han acordado cobrar impuestos de otras administraciones”*<sup>37</sup>

Sin embargo, considero que este régimen opcional (introducido hace apenas 2 años) debe pulirse hasta llegar a perfeccionarse, pues su aplicación hoy en día puede presentar algunas dificultades.

Entre estas dificultades destaca que, aunque el régimen suponga una simplificación del sistema de gravamen y un ahorro de costes para las empresas que operan en múltiples sedes en diferentes países, los proveedores de los servicios siguen siendo los responsables de determinar cuál es la normativa de IVA aplicable a los suministros prestados con las

---

<sup>37</sup> Lamensch, M. “The OECD International VAT/GST Guidelines: Completion of a (First) Major Step towards Global Coordination of Value-Added-Tax Systems” *Intertax*, Issue 5, pp. 360–373. (2016).

dificultades que ello conlleva, especialmente la de determinar el lugar de la prestación de los servicios, que le permitirá establecer cuál es el tipo de gravamen a aplicar, ya que como se mencionó previamente no todos los Estados miembros aplican los mismos tipos. Además, serán los Estados Miembros de Consumo, (aquellos en los que tengan su domicilio los consumidores finales) los Estados competentes para realizar las auditorías correspondientes a los pagos del IVA, lo que supone que, ante la falta de un expediente de auditoría estándar a nivel de la Unión Europea, cada empresa deba asegurarse de cumplir con los requisitos contables de cada Estado miembro, lo que acaba reduciendo la simplificación pretendida por la Mini Ventanilla Única.<sup>38</sup>

Un segundo problema al que considero que no se le ha dado la importancia necesaria, puede darse en la aplicación de este régimen opcional a proveedores no residentes, ya que las administraciones tributarias, encargadas en estos casos de recaudar no solo el IVA del país en el que se encuentran sino el correspondiente a otras jurisdicciones para luego remitírselo, carecen de jurisdicción ejecutiva para ello. Por lo que, aunque tengan derecho a realizar la recaudación, carecen de los medios para garantizar el cumplimiento de aquellos proveedores que no residan en el lugar de recaudación del tributo.

Por lo tanto, coincido con Marie Lamensch cuando afirma que *“sólo la cooperación internacional, en forma de intercambio de información y asistencia en la recuperación de los impuestos, podría frenar esta importante deficiencia del sistema”*<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> La Comisión Europea propuso el SAF “Standard Audit File” pero no todos los Estados miembros de la UE lo han aplicado

<sup>39</sup> Lamensch, M. Op. Cit. (2016).

#### **4. CÓMO HACER FRENTE A LOS PROBLEMAS BEPS EN LO REFERENTE AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

La economía digital ha permitido a la gran mayoría de las empresas comprar y vender productos a otras empresas o a clientes situados fuera de sus fronteras y, además, prestar servicios y recibirlos de proveedores que se encuentran a su vez en países distintos.

Todos estos progresos han posibilitado a empresas exentas de IVA eludir o minimizar la carga de IVA que soportan (que no es recuperable) y que grava los bienes empleados para la realización de sus actividades exentas.

La OCDE estableció en las *“Directrices sobre la determinación del lugar de consumo para la tributación del suministro transnacional de servicios y bienes intangibles en operaciones B2B”*<sup>40</sup> publicadas en 2003, una serie de recomendaciones, que tenían por objetivo la aplicación del principio de tributación en el país de destino para los casos de entrega de bienes y prestación de servicios intangibles, en operaciones B2B.

La finalidad de la OCDE con dichas recomendaciones, consistía en reducir determinadas prácticas empresariales que provocaban la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, (posteriormente conocidas como prácticas elusivas BEPS).

Dichas prácticas elusivas BEPS suelen producirse en la entrega de bienes intangibles y en la prestación de servicios a distancia a entidades exentas; y en especial a las que operan a través de múltiples sedes o establecimientos permanente situados en diferentes países.

Entre estas recomendaciones destacan dos:

La primera de ellas establece que la autoridad competente para determinar los tributos referentes a las entregas multinacionales de bienes y prestación de servicios intangibles en operaciones B2B, sea el país en el que la empresa cliente tenga establecido su negocio; y que además es obligatorio para las empresas que reciben los bienes o servicios, practicar su propia autorepercusión del IVA por dichos bienes o servicios prestados a distancia por proveedores situados en el extranjero, de conformidad con la normativa aplicable de la jurisdicción en la que estos estén establecidos.

---

<sup>40</sup> OCDE. “Comercio Electrónico. Comentarios sobre el lugar de consumo en las operaciones entre empresas (B2B). (Presencia comercial)”. *Instituto de Estudios Fiscales*. (2010). Pág 1-7.

La segunda propone que en caso de que la entrega de bienes intangibles o la prestación de servicios digitales sea para una empresa que cuenta con múltiples establecimientos en países diferentes, la sede de la empresa multinacional encargada de cumplir con el pago del tributo será aquella en el que el consumidor haga uso del bien o servicio.

Por lo tanto, estas dos recomendaciones establecen los procedimientos que deben seguir los diferentes países para actuar correctamente y atribuir el impuesto correspondiente a las entregas de bienes y prestación de servicios en los casos B2B, independientemente de cómo se produzca la adquisición y la venta de estos servicios y bienes intangibles.

#### **4.1. Prácticas elusivas BEPS que pueden darse en materia de IVA**

La implementación de estas dos recomendaciones, es de vital importancia para evitar la planificación fiscal<sup>41</sup> que hoy en día realizan algunas empresas. Esta planificación fiscal preocupa especialmente a las Administraciones Públicas en referencia a los dos aspectos mencionados: las entregas de bienes y prestación de servicios digitales a distancia para empresas exentas; y las entregas de bienes y prestaciones de servicios digitales a distancia con empresas que tienen múltiples sedes en diferentes países.

Ambas prácticas elusivas BEPS son desarrolladas en el *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Acción 1. “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”*<sup>42</sup>.

##### ***4.1.1. Entregas de bienes y prestación de servicios digitales a distancia para empresas exentas***

La finalidad del IVA es gravar el consumo final y no el imponer gravámenes a las transacciones de las empresas con el fin de perjudicarlas para que estas obtengan menores beneficios, ya que dichas empresas podrán posteriormente, en su mayoría, obtener el reembolso del gravamen soportado al compensarlo con el IVA repercutido a los clientes.

Por lo tanto, aquellos países que apliquen el principio de tributación en el país de destino (explicado anteriormente) en la entrega de bienes o a la prestación servicios digitales a distancia entre empresas que realizan actividades no exentas (la mayoría de casos B2B),

---

<sup>41</sup> Práctica que consiste en que el contribuyente diseña de anticipadamente actuaciones, que, cumpliendo el ordenamiento jurídico y sin vulnerar la legislación, le permiten minimizar o diferir la carga del impuesto.

<sup>42</sup> Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Acción 1. Op. Cit.

exigirán a las empresas clientes situadas dentro de sus fronteras autoportar el IVA procedente de la compra de bienes intangibles o de la prestación de servicios a distancia, permitiendo después que las empresas soliciten la compensación del IVA autoportado con el IVA que han repercutido a sus clientes.

De ahí que, al permitir la compensación del impuesto soportado, en la mayoría de los casos, las entregas de bienes o la prestación de servicios digitales a distancia, no supongan un riesgo de practica elusiva BEPS.

Sin embargo, la preocupación (y la correspondiente práctica elusiva BEPS) se manifiesta cuando estos bienes o servicios digitales prestados a distancia, se prestan a empresas que realizan actividades exentas de IVA y que se encuentran situadas fuera de las fronteras del país. Puesto que no se aplicará el IVA a las entregas de bienes o prestación de servicios que realicen dichas empresas exentas, estas empresas tampoco podrán deducirse la carga del IVA soportado por los bienes o servicios digitales recibidos a distancia.

Un ejemplo de empresas que realizan actividades exentas de IVA, son las que se dedican a las operaciones financieras. La regulación de las exenciones financieras se encuentra en el artículo 135.1, letras b) a g) de la Directiva 2006/112/CE Del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; que posteriormente fue transpuesto a la Ley 37/1992 en su artículo 20.1.18º.

Por lo tanto, en los casos en los que se produzca una entrega de bienes o una prestación de servicios digitales a distancia a empresas, cuya actividad principal consiste en realizar operaciones financieras (o cualquier otra actividad exenta), estas empresas tendrán que autoportar el IVA en función de lo dispuesto en la normativa fiscal vigente, pero no podrán solicitar su posterior compensación con el IVA repercutido (ya que no lo hay al ser una actividad exenta de IVA, no puede repercutirse IVA a los clientes).

Ello supone que dichas empresas que adquieren el bien o servicio “soportan el impuesto” en el lugar donde tienen su residencia y donde se considera que utiliza el bien o servicio digital adquirido para posteriormente realizar sus actividades exentas.

Sin embargo, en algunos países no se obliga a las empresas que realizan actividades exentas a soportar el IVA en los casos de bienes y servicios intangibles adquiridos de proveedores de otros países. En estos casos, la operación no estaría sujeta al IVA al no haber obligación de autoportar el tributo; y de ahí el riesgo de práctica elusiva BEPS.

Comparto la opinión de Wei Peng, autor del artículo “Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy”<sup>43</sup> que ejemplifica la práctica elusiva haciendo referencia a la actuación de algunos bancos multinacionales. El autor argumenta que, hoy en día, muchos de esos bancos en lugar de contratar la prestación de servicios digitales a proveedores del país en el que se encuentran localizados, buscan contratarlos en países con menor tributación o incluso en aquellos que no imponen ningún tipo de IVA.

El objetivo de estos bancos con esta práctica es reducir sus gastos, ya que, al no poder deducirse el IVA soportado, es preferible para ellos soportar la menor cantidad posible de IVA. En su artículo, el autor defiende que el problema de la recaudación del IVA y la gestión de las transacciones en la economía digital debe resolverse urgentemente, y que debe considerarse una cuestión prioritaria con el objetivo de promover una competencia leal entre proveedores nacionales y proveedores no residentes, y a su vez evitar la evasión de impuestos. Personalmente creo también, después de la información consultada para la elaboración de este TFG, que es una cuestión prioritaria pero difícil de resolver.

El riesgo de prácticas elusivas BEPS se produciría a su vez, cuando los bienes o servicios estuviesen sometidos a gravamen en el país de origen del proveedor de estos, en lugar del país del cliente que se dedica a la realización de actividades exentas.

Ello se debería a que el IVA se recaudaría entonces en el país del proveedor en lugar del país en el que se encuentra la empresa que realiza actividades exentas, lo cual puede provocar prácticas elusivas si el tipo de gravamen es inferior al establecido en el país del cliente o incluso nulo. En este supuesto, la empresa cliente que realiza actividades exentas pagaría un importe muy reducido o incluso nada.

Creo que ambos ejemplos sirven para demostrar hasta dónde puede llegar la presión competitiva que los proveedores no residentes en la UE ejercen sobre a los proveedores residentes en la UE, que si están obligados a gravar el IVA sobre los servicios prestados a empresas dentro de sus propias fronteras. Por su parte, los proveedores no residentes de la UE pueden en la mayoría de los casos, acudir a la planificación fiscal y estructurar sus actividades de tal modo que consiguen aplicar un gravamen muy reducido incluso no aplicar ningún IVA en absoluto.

---

<sup>43</sup> Peng, W.; “Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy” *Modern Economy*, 7, 345-352. (2016)

#### ***4.1.2. Entregas de bienes y prestaciones de servicios digitales a distancia para empresas con múltiples sedes en diferentes países***

El riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se puede producir también en situaciones en las que una empresa con múltiples sedes en diferentes países organiza su actividad de tal manera que solo una de las sedes compra los bienes digitales o solicita la prestación de un servicio digital al proveedor de estos, pero dichos bienes o servicios serán posteriormente utilizados a su vez en las otras sedes de la multinacional.

Este tipo de actuaciones permite a las empresas multinacionales aprovecharse de las economías de escala características de las grandes empresas. El objetivo es reducir el total de los costes, en comparación con el coste total que tendría la empresa si cada sede hiciese frente al pago del bien o servicio y a los impuestos correspondientes.

Por lo tanto, en estos casos, el coste de adquisición de los bienes o servicios digitales es soportado inicialmente por la sede que solicita su adquisición y posteriormente esta se encargará de facturar a las otras sedes que requieran la cesión del bien o del servicio, el precio de este junto con la parte correspondiente del IS, en función a lo dispuesto en los acuerdos de la empresa multinacional en cumplimiento con la normativa fiscal.

No obstante, no ocurre lo mismo con el IVA, debido a que en varios países de la Unión Europea en los que se aplica el Impuesto sobre el valor añadido para gravar el consumo final, no existe la misma obligación (que si ocurre con el IS) de volver a facturarlos a las sedes restantes, en este tipo de operaciones entre sedes de empresas multinacionales.

Ello supone que, por ejemplo, cuando una sede de una empresa multinacional contrata un servicio digital, como puede ser un servicio de procesamiento de datos, este podrá ser utilizado por las restantes sedes, que deberán abonar el precio del servicio del cual se benefician, pero no el IVA correspondiente a este. Es decir, las restantes sedes obtienen el mismo servicio que la sede que lo adquirió inicialmente, pero sin la aplicación adicional del IVA, cosa que sí que ocurre con el IS.

La sede que es la compradora originaria del bien o servicio digital, podrá, en la mayoría de los casos, exigir la compensación del IVA soportado por la adquisición de estos. Es por ello que, aunque las otras sedes no paguen la parte proporcional del IVA del bien digital o servicio adquirido por la multinacional, el perjuicio respecto a la erosión de base

imponible y el traslado de beneficios no es excesivamente problemático, pues al menos la sede originaria ha gravado correctamente el IVA.

Sin embargo, cuando la sede que recibe el bien o servicio digital está exenta de IVA, no tendrá derecho a la compensación del IVA soportado, y ello es lo que si puede suponer un problema como se explica en el ejemplo expuesto a continuación.

Por ejemplo, en el caso de que la sede que adquiera el servicio de procesamiento de datos, se trate de una sede que se dedica a la realización de actividades exentas, (como son las operaciones financieras mencionadas en el subepígrafe anterior), dicha sede soportará el gravamen del IVA, pero posteriormente, dicha cantidad soportada no podrá ser deducida debido a que la sede se dedica a actividades exentas de IVA.

Sin embargo, si esa misma sede (dedicada a actividades exentas de IVA) en lugar de ser la sede que adquiera inicialmente el servicio de procesamiento de datos, lo adquiere de otra sede de la misma multinacional, situada en otro país (y que ya ha adquirido el servicio previamente); la sede (dedicada a actividades exentas de IVA) tendría que hacer frente al coste del servicio, pero no al pago del IVA.

Ello se debe a que como se ha mencionado anteriormente, no hay obligación de volver a facturar el IVA en operaciones de este tipo realizadas entre diferentes sedes de empresas multinacionales, por lo que el coste de adquisición sería menor para la sede (dedicada a actividades exentas) si adquiere el bien o servicio digital de otra sede, que si lo adquiere directamente del proveedor.

Por lo tanto, este tipo de actuaciones puede incitar a empresas multinacionales dedicadas a actividades exentas de IVA a establecer sedes en otros países donde dicha actividad no esté exenta, para que sean estas sedes las que obtengan los bienes y servicios digitales y así puedan posteriormente deducirse el IVA soportado (que no podría realizar la sede exenta de IVA)

Por otra parte, un caso más problemático respecto a la erosión de base imponible y el traslado de beneficios, se da cuando la sede que originalmente adquiere el servicio, se encuentra establecida en un país que no tiene regulado ningún tipo de gravamen sobre la prestación de servicios digitales, puesto que la multinacional se ahorrará todo el IVA ya que la sede adquirente lo hará sin IVA y posteriormente podrá distribuirlo al resto de sedes sin someterlo a gravamen.

## **5. LA MODERNIZACIÓN DEL IVA EN EL ÁMBITO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO TRANSFRONTERIZO**

A continuación, se exponen los problemas que han llevado a la modernización del IVA en el ámbito del comercio electrónico transfronterizo, así como las diferentes propuestas de la Comisión Europea al Parlamento Europeo para modernizar el IVA en dicho ámbito, y el calendario de implementación de las medidas en función de su dificultad y el tiempo necesario para llevarlas a cabo.

### **5.1. Razones para la modernización del IVA en el comercio electrónico transfronterizo, y beneficiarios de las propuestas.**

La modernización del IVA en el comercio electrónico transfronterizo tiene como objetivo abordar diversos problemas de actualidad. La Comisión Europea<sup>44</sup> resalta los siguientes:

1. *La complejidad y los altos costes de las obligaciones en materia de IVA:* Las empresas dedicadas tanto a la entrega de bienes como a la prestación de servicios en línea, incurren en unos costes medios de 8.000 euros en concepto de IVA en cada uno de los Estados miembros en los que tiene clientes. Estos costes son demasiado altos de mantener para las PYMES que quieren dedicarse al comercio electrónico. La propuesta de modernización pretende reducir el total de los costes en un 95%, lo que supondrá un ahorro global anual de 2.300 millones de euros para las empresas.
2. *Desigualdad de condiciones entre proveedores con sede en la UE y proveedores situados fuera de la UE:* La exención del IVA para la importación de bienes en línea de escasa cuantía a proveedores situados fuera de la UE, y los elevados índices de incumplimiento, (alrededor del 65% de los procedentes de terceros países) supone que los vendedores situados en países de la UE (tanto comercio en línea como empresas tradicionales) se encuentren en una gran desventaja respecto a los vendedores situados fuera de la UE. Se estima que un 25% del total de las ventas transfronterizas de bienes B2C, no cumplen con la normativa vigente lo que supone 25.000 millones de euros no tributados correctamente.

---

<sup>44</sup> European Commission - Digital Single Market “Modernizing VAT for cross border e-Commerce” (2016). [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en)

3. *Pérdidas de ingresos para los Estados miembros*: Los problemas mencionados suponen que los Estados miembros estén dejando de ingresar unos 5.000 millones de euros en concepto de IVA cada año, y se prevé que la cifra ascienda hasta los 7.000 millones en 2020 si no se toman medidas al respecto.

En cuanto a los beneficiarios de las propuestas de modernización se distingue, por una parte, los Estados miembros, que se beneficiarán del aumento de los ingresos procedentes del IVA; y, por otra parte, las empresas, que se verán beneficiadas gracias a la importante reducción de los costes transfronterizos relacionados con el cumplimiento del IVA. Además, el caso de las empresas comunitarias, ya no se encontrarán en una posición de desventaja frente a las empresas no comunitarias.

Respecto a las medidas que se explicarán a continuación, Andrus Ansip, miembro de la Comisión Europea, vicepresidente del “Mercado único digital” y líder del proyecto de modernización del IVA en el comercio electrónico transfronterizo, decía lo siguiente:

*«Estamos cumpliendo nuestra promesa de liberar el comercio electrónico en Europa. Ya hemos propuesto que enviar paquetes resulte más asequible y eficaz, proteger mejor a los consumidores cuando compran en línea y abordar el bloqueo geográfico injustificado. Ahora vamos a simplificar las normas del IVA, la última pieza del rompecabezas. La propuesta de hoy no solo dará impulso a las empresas, especialmente a las más pequeñas y a las emergentes, sino que también mejorará la eficacia de los servicios públicos y aumentará la cooperación transfronteriza»<sup>45</sup>*

Por otra parte, Pierre Moscovici, comisario de Asuntos Económicos, Fiscalidad y Unión Aduanera, y encargado del desarrollo del IVA a nivel europeo y de la mejora del funcionamiento del mercado interior en materia de fiscalidad directa e indirecta para poder luchar contra el fraude y la evasión fiscal, añadía lo siguiente: “

*Las empresas que operan en línea en la UE han estado pidiendo que les hagamos la vida más fácil. Eso es lo que estamos haciendo hoy. Las empresas grandes y pequeñas que venden en línea en el extranjero tramitarán ahora el IVA de la misma manera que lo*

---

<sup>45</sup> Comisión Europea. “La Comisión propone nuevas normas fiscales para apoyar el comercio electrónico y en línea en la UE” Comunicado de Prensa. (2016)

*harían con las ventas en sus propios países. Esto conlleva una reducción del tiempo perdido, una simplificación de la burocracia y una disminución de los costes.*

*También estamos simplificando las normas para las microempresas y las empresas emergentes, permitiéndoles así llegar a nuevos mercados con más facilidad. Gracias a nuestras propuestas los gobiernos europeos van a ganar un importe adicional de 100 millones de euros semanales que pueden gastar en servicios a sus ciudadanos”<sup>46</sup>.*

## **5.2. Propuestas para modernizar el IVA en el comercio electrónico transfronterizo y su implementación.**

El 1 de diciembre de 2016, la Comisión Europea propuso un paquete de medidas<sup>47</sup> con el objetivo de modernizar el IVA en el comercio electrónico en la Unión Europea y lograr así una mayor eficiencia de costes en el mercado único digital, en concreto en los casos *Business to Consumer* (B2C). Estas propuestas se presentarán al Parlamento Europeo para su consulta y al Consejo Europeo para su adopción.

Las propuestas de la Comisión Europea aportan un nuevo enfoque del IVA y suponen el cumplimiento donde los compromisos contraídos por la propia Comisión en cuanto a la estrategia de construir un “Mercado Único Digital Europeo” propuesta en mayo 2015 y el “Plan de Acción del IVA”, propuesto en abril de 2016.

Entre estas medidas destacan: facilitar el comercio electrónico transfronterizo, combatir el fraude del IVA, garantizar la competencia leal entre empresas de la UE y proporcionar un trato similar en términos de gravamen a las publicaciones electrónicas que el otorgado a día de hoy, a las publicaciones en papel.

En cuanto a la implantación de las medidas se distinguen tres plazos en función de la dificultad de aplicación y desarrollo de estas: una de ellas de carácter inmediato, otra en 2018 y las de mayor dificultad entrarán en vigor en 2021.

La propuesta sobre el trato de las publicaciones electrónicas puede entrar en vigor en los Estados miembros, inmediatamente después de su aprobación por el Consejo. Ello se debe a que no es necesario desarrollar importantes reformas sobre el asunto, sino simplemente permitir, que no imponer, a las publicaciones electrónicas optar por el tipo reducido de

---

<sup>46</sup> Comisión Europea. *Op. Cit.*

<sup>47</sup> European Commission - Digital Single Market. *Op. Cit.*

IVA como lo hacen hasta ahora las publicaciones en papel, en lugar del tipo normal como se establece en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Con este régimen más favorable para las publicaciones electrónicas se prevé que la cuota de mercado aumente del 5% actual al 20% en 2021<sup>48</sup>.

En cuanto a la propuesta del IVA sobre mejorar el comercio electrónico transfronterizo, las primeras reformas se prevén para 2018. El objetivo es simplificar el régimen tanto para las microempresas como para las empresas de nueva creación (startups) que venden en línea dentro de la UE.

Para ello se establecen nuevos umbrales para el suministro transfronterizo de bienes y servicios electrónicos con el objetivo de ayudar a las PYMES. Ello supone que, las empresas con ventas transfronterizas por un valor total que no supere los 10.000 euros podrán ser gestionadas a nivel nacional, como si se tratasen de ventas interiores abonando el impuesto a su propia Administración Tributaria.

La Comisión ha fijado el umbral en 10.000 euros en un intento de encontrar un justo equilibrio entre la reducción de cargas a las PYMES y al mismo tiempo asegurarse que dicho umbral no genera distorsiones en el mercado único digital al ser demasiado elevado. Fijándose la cantidad en 10.000 euros, la Comisión calcula que dicha medida dará un impulso económico a 430.000 empresas de toda la Unión Europea, lo que supone un 97% del total de PYMES que se dedican a la importación y exportación de bienes y servicios.<sup>49</sup>

Además, las PYMES con un valor de ventas inferior a los 100.000 euros se beneficiarán de un procedimiento más simplificado. Dicha simplificación consiste en la obligación de presentar una sola prueba de la localización de los consumidores que adquieren los bienes de las PYMES o a los que prestaron sus servicios, en lugar de la doble prueba fijada hasta ese momento.

La necesidad de una doble prueba se encuentra regulada en el artículo 24 septies del Reglamento de Ejecución N° 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se

---

<sup>48</sup> European Commission – Fact Sheet. “*Modernising VAT for e-commerce: Questions and Answers*”. (2016) [http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-16-3746\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-3746_en.htm)

<sup>49</sup> European Commission – Fact Sheet. *Op. Cit.*

establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido<sup>50</sup>, y establece entre otras pruebas las siguientes:

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

Por lo tanto, con las nuevas medidas, solo las empresas con unas ventas transfronterizas por un valor superior a los 100.000 euros estarán sujetas a la normativa estándar. Estos umbrales se empezarán a aplicar en 2018 para la prestación de servicios electrónicos y en 2021 para la venta en línea de bienes.

Se produce también una simplificación de las normas de facturación para los Estados Miembros, que no tendrán que preocuparse de cumplir con las normas contables de los otros Estados Miembros, (sino solo con las del suyo) ni tendrán que mantener los registros por un periodo de 10 años como hasta ahora.

Antes de pasar a analizar los objetivos establecidos para 2021 me gustaría realizar una serie de observaciones respecto a las medidas mencionadas para 2018 y los problemas que pueden darse, especialmente en relación con las pruebas de localización de los consumidores de bienes y servicios.

---

<sup>50</sup> Reglamento de Ejecución (UE) N° 282/2011 Del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. «DOUE» núm. 77, de 23 de marzo de 2011.

Si bien considero que facilitar a las PYMES las condiciones exigiendo la presentación de una sola prueba en lugar de dos, permite ahorrar costes para ellas, (que es en mi opinión el principal objetivo), creo que hoy en día con los avances de la tecnología es mucho más sencillo falsificar los resultados de los criterios de localización, para simular residir en Estados donde el IVA aplicable por dichos servicios sea inferior al IVA del país en el que realmente se encuentra el consumidor.

Como pudo observarse en la primera tabla expuesta sobre los tipos impositivos aplicables en los 28 Estados miembros, pese a que poco a poco se va logrando mayor armonización a nivel fiscal en el IVA, hoy en día se siguen produciéndose notables diferencias. Entre ellas puede observarse una diferencia de hasta 10 puntos porcentuales de IVA en cuanto a la prestación de servicios electrónicos (17% de Luxemburgo y 27% de Hungría) para gravar el mismo servicio.

Ello provoca que, si una persona se descarga un videojuego en línea, esa misma descarga se gravará con un porcentaje de IVA distinto según donde se encuentre el consumidor del servicio. Por lo tanto, para evitar pagar más IVA determinadas personas simulan residir en otro Estado. Pero, ¿cómo pueden hacerlo?

En el caso de la primera prueba, la dirección de facturación del cliente, desde que se aprobó la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público<sup>51</sup>, cualquier consumidor que reciba un servicio en línea podrá exigir al prestador de este que la factura sea electrónica. De esta manera, el prestador del servicio desconocería cual es el Estado de residencia del destinatario pudiendo este comunicar uno que no es el verdadero.

En la segunda prueba, la dirección de protocolo internet (IP por sus siglas en inglés) del dispositivo utilizado por el cliente, que es el identificador que aporta información desde donde este navega, puede ser modificada. Está ya al alcance de los usuarios modificar la IP o convertirla en anónima a través de un servidor proxy o VPN, con el objetivo de conseguir navegar con una dirección IP del Estado deseado. Por lo tanto, si el consumidor desea pagar menos IVA podría cambiar su IP por otra del Estado con menor gravamen.

---

<sup>51</sup> Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público. «BOE» núm. 311, de 28 de diciembre de 2013

En el caso de los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago; sería a priori tan sencillo como abrirse una cuneta corriente de una entidad bancaria de un Estado que pagase menor gravamen. Una vez dado de alta se podrían realizar compras a través de internet.

En cuanto a la ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio, el prestador analiza la dirección IP y como ya se ha expuesto, esta puede ser modificada.

Por lo tanto, es posible concluir que las nuevas reglas de localización implantadas por la UE tienen lagunas, que, si bien es cierto no son conocidas por todos, en caso de extenderse podría llegar a suponer un mayor problema.

Para 2021 se establecen varios objetivos, entre ellos: la ampliación del régimen de la Mini Ventanilla Única Europea (explicado anteriormente) a los suministros de bienes y para todas las prestaciones de servicios transfronterizas realizadas a consumidores finales, (hasta ese momento se aplicaba exclusivamente para la prestación de servicios en línea); y que conllevaba que las empresas se vieran obligadas a registrarse en los diferentes países de la UE para recaudar el IVA por los productos vendidos en línea.

Esta obligación de registrarse en los diferentes países conlleva unos altos costes de funcionamiento para las empresas, costes que se reducirán hasta un 95% con este nuevo sistema.<sup>52</sup>

La ampliación del régimen opcional de la Mini Ventanilla Única a los suministros de bienes se debe a los resultados positivos obtenidos desde su implantación en 2015 para los servicios prestados en línea. En total, los costes de cumplimiento del IVA al registrarse en uno solo país utilizando la Ventanilla Única, en lugar de en cada país en el que se realicen entregas de bienes adquiridos en línea, han disminuido en 500 millones de euros, lo que supone una reducción de alrededor de 41.000 euros por cada empresa.

La Comisión calcula que, en 2015 un total de 3.000 millones de euros de IVA procedentes de la prestación de servicios electrónicos fueron pagados a través de la Mini Ventanilla Única, lo que representa casi el 70% del total de ventas de servicios electrónicos.

---

<sup>52</sup> European Commission – Fact Sheet. *Op. Cit.*

Se establece además como objetivo para 2021 la creación de un nuevo régimen de Ventanilla Única (One-Stop Shop, OSS) también de carácter opcional que se aplicará a las importaciones de bienes y servicios procedentes de países fuera de la Unión Europea, con el objetivo de simplificar la recaudación del IVA.

En caso no querer aplicar este nuevo régimen, se dispondrá de un segundo mecanismo de simplificación para las importaciones, consistente en la recaudación de IVA de los clientes y posteriormente una declaración de carácter mensual a las aduanas realizada por el transportista de dichas importaciones.

Personalmente coincido con la crítica realizada al régimen opcional de la Mini Ventanilla Única por el Tax Executive Institute (TEI), la asociación internacional de ejecutivos de negocios responsables de asuntos fiscales, con casi 7.000 miembros que representan 2800 de las empresas líderes en los Estados Unidos, Canadá, Europa y Asia.<sup>53</sup>

El TEI establecía que para que el régimen funcionase de manera eficiente debía quedar claro que normativa era la aplicable a las empresas, y a su vez dichas normas debían ser claras y estar actualizadas. Además, considero fundamental que todas las comunicaciones que se establezcan deben estar formuladas en el idioma de país al que están destinadas para evitar confusiones.

Otro objetivo fijado para 2021 en línea con la aplicación del principio de tributación en el país de destino en el IVA es la supresión de la exención de IVA de las importaciones de escasa cuantía (fijada actualmente en 22 euros) procedentes de países fuera de la Unión Europea para combatir las transacciones fraudulentas procedentes de países situados fuera de la UE.

La razón para suprimir esta exención se debe a que actualmente, se importan exentos de IVA alrededor de 150 millones de paquetes al año al ser su precio inferior a 22 euros. Este sistema ha provocado un aumento desproporcionado del fraude y abusos fiscales y ha provocado elevadas distorsiones en los negocios de los países situados en la UE.

---

<sup>53</sup> European Indirect Tax. “TEI Responds to the European Commission's Public Consultation on the Modernization of VAT on Cross Border E-Commerce Transactions in the European Union” <https://www.tei.org/advocacy/submissions/tei-responds-european-commissions-public-consultation-modernization-vat-cross>

Ello se produce debido a las empresas situadas en la UE, (tanto comercio en línea como empresas tradicionales) se encuentran en clara desventaja al tener que aplicar el IVA a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios desde el primer céntimo de euro vendido al no contar con una exención, como si lo hacen las empresas situada fuera de la UE.

Incluso se han registrado casos de productos, como por ejemplo teléfonos móviles, que han sido importados por un valor muy por debajo del real, para así poder beneficiarse de la exención por importación de productos de escasa cuantía.

Para 2021 está fijada la supresión del régimen de ventas a distancia intracomunitarias. A su vez, se propone un nuevo régimen para la venta a distancia de mercancías importadas de terceros países que no exceda de 150 euros. El uso de la Ventanilla Única Europea por parte de empresas situadas fuera de la UE, permitirá declarar y pagar el IVA de los productos importados comprados en línea.

Esto simplificará en gran medida la recaudación del IVA al evitar que los envíos con un valor de hasta 150 euros deban detenerse en las aduanas para su recaudación, agilizando los trámites aduaneros. Sin embargo, es preciso resaltar que estas nuevas normas sobre el IVA no interferirán en absoluto con otras normas y reglamentos aduaneros relativos a la seguridad. La razón para la tardía entrada en vigor de estas últimas medidas es que es necesario desarrollar sistemas informáticos adecuados para el correcto funcionamiento de estas.

### **5.3. ¿Cuál será el impacto de dichas medidas para el comercio electrónico transfronterizo?**

A consecuencia de la aplicación de las medidas expuestas *supra*, entre las que destacan la simplificación del procedimiento de declaración y recaudación del impuesto en operaciones de comercio electrónico y la disminución de los costes transfronterizos de las obligaciones en materia de IVA; el comercio entre los Estados miembros de la Unión Europea debería verse incrementado hacia 2021 cuando todas estas medidas entren en funcionamiento.

A partir de 2021, todos los productos comprados en línea por consumidores procedentes de Estados miembros, a vendedores situados fuera de la UE también estarán sujetos al IVA, al producirse la supresión de la exención de importaciones de escasa cuantía.

Si bien es posible que esto pueda provocar una disminución de las ventas procedentes de países situados fuera de la UE como resultado de la aplicación de las nuevas medidas (que pretenden evitar la desigualdad que durante años han sufrido las empresas dedicadas a la venta intracomunitaria frente a las empresas importadoras situadas fuera de la UE), los vendedores de fuera de la UE deberán aplicar dichas medidas si desean continuar comercializando con los Estados miembros de la UE, y por lo tanto garantizar a los consumidores europeos la certeza sobre el precio final de sus productos.

La Comisión considera que el aumento previsto de los ingresos del IVA para los Estados miembros, fruto de la aplicación de las medidas, se producirá gracias al mayor volumen de comercio y a unas normas de aplicación más fáciles para las empresas; y no tanto por el incremento de IVA adicional sobre algunos bienes de consumo.

De hecho, la Comisión considera que estas medidas deberían conducir a una disminución de los precios de los bienes y servicios, gracias al aumento de la competencia entre los proveedores tanto nacionales como extranjeros, y a su vez por la reducción de las cargas administrativas; por lo que los precios no deberían en ningún caso aumentar.

Si bien es preciso matizar que la supresión de la exención del IVA para las importaciones en línea de bienes de escasa cuantía, y la supresión del régimen de ventas a distancia intracomunitarias podrían llegar a provocar un ligero aumento de los precios.

Sin embargo, la Comisión Europea considera que este aumento de los precios debería verse compensado con unos plazos de entrega más eficientes y con la garantía a los consumidores de que el precio pagado en línea por los bienes no se verá posteriormente elevado por el establecimiento de cargos adicionales (como los portes de transporte) en el momento de la recepción del bien.

Personalmente pienso que la estandarización y simplificación de la normativa fiscal en concreto en el IVA en el comercio electrónico transfronterizo puede beneficiar tanto a las grandes empresas como a las PYMES. Unas reglas más simplificadas de registro de la entrega de bienes y la prestación de servicios, su posterior facturación al consumidor, la recaudación del IVA en dichas operaciones y la posterior devolución del IVA en algunos casos, son parte de los objetivos que se pretenden lograr con la implantación del régimen opcional de la Mini Ventanilla Única.

La estandarización y simplificación beneficia a su vez a las administraciones tributarias. Unas reglas más simplificadas suelen dar menores oportunidades al fraude o evasión fiscal y permiten a las autoridades fiscales determinar que empresas no cumplen con las normas de manera intencional y cuales lo hacen por una interpretación errónea de las normas. Cuando la gran mayoría de las empresas cumplen con las obligaciones fiscales, las autoridades fiscales reciben mayores ingresos procedentes IVA y disponen de más tiempo para concentrarse en aquellos negocios que no actúan conforme a la ley.

## 6. CONCLUSIONES

El objeto de estudio de este TFG es analizar el IVA en el escenario de la economía digital; especialmente en relación con las operaciones transfronterizas.

A continuación, se presentan las conclusiones alcanzadas en la elaboración del trabajo:

- Del primer bloque que lleva por título *“El régimen del IVA en las operaciones transfronterizas: la aplicación del principio de tributación en el país de destino”*; podemos afirmar que pese a las dificultades que puede conllevar la aplicación del principio de tributación en el país de destino en comparación con la aplicación del principio de tributación en el país de origen (tanto para las entregas de bienes como en la prestación de servicios, incluidos los digitales), en mi opinión es más recomendable que los países sigan las indicaciones formuladas por la OCDE, que se ha decantado en la mayoría de los supuestos por la aplicación del principio de tributación en el país de destino, para evitar entre otras razones, el traslado de empresas a países con escasa o nula tributación.
- El principal problema en el régimen del IVA en las operaciones transfronterizas, en relación con el principio de tributación, ocurre en los casos de prestación de servicios a los consumidores finales, los denominados “casos B2C”. Ello se produce por la falta de cumplimiento por parte de los consumidores, al producirse la inversión del sujeto pasivo como método de recaudación del IVA, lo que les obliga a declarar un IVA que posteriormente no pueden deducirse, lo que en muchos casos puede incentivar al incumplimiento. Por ello considero que el foco debe ponerse en esta cuestión, para buscar medidas que traten de solventar la situación de la mejor manera posible.
- Del segundo bloque titulado *“¿Cómo se recauda el IVA en el escenario de la economía digital?”*; se puede concluir que los avances tecnológicos producidos en las últimas décadas han supuesto un gran reto a la hora de aplicar el IVA a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de carácter transfronterizo. Considero que hoy en día existen dos grandes retos en relación con la recaudación del IVA; el primero de ellos es el gran volumen de importaciones de bienes de escasa cuantía y adquiridos en línea, con la correspondiente exención de IVA. En mi opinión, creo que es preciso modificar la normativa referente a la exención de las importaciones de escasa cuantía, para así buscar un punto de equilibrio entre el régimen vigente que trata de evitar altos costes

y la obligación tributaria de los Estados de recaudar impuestos; especialmente en un escenario donde actualmente se importan en Europa 150 millones de paquetes exentos de IVA al año.

- Por otra parte, el segundo gran reto hace referencia a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios intangibles destinados al consumidor final. En este caso considero que la creación del régimen opcional de la Mini Ventanilla Única que entró en aplicación en 2015 es una propuesta bastante adecuada para los servicios en los que ha sido aplicado y considero que debería en un futuro poder abarcar todos los bienes y servicios prestados a distancia.
- Del tercer bloque que trata sobre *“Cómo hacer frente a los problemas BEPS en lo referente al Impuesto sobre el Valor Añadido”* se resalta que los avances tecnológicos fruto de la economía digital, (como es la posibilidad de adquirir productos o servicios digitales de empresas situadas fuera de las fronteras); han supuesto que en ocasiones empresas exentas de IVA (por la naturaleza de las actividades que realizan) consigan eludir o sino reducir el IVA que soportan por la adquisición de bienes empleados para la realización de sus actividades exentas (y que para ellos no es recuperable).
- En mi opinión, creo que es preciso hacer frente a las prácticas elusivas realizadas por algunas empresas, especialmente las empresas extranjeras que, al acudir a la planificación fiscal, consiguen estructurar sus actividades de manera que logran aplicar un gravamen menor o incluso en ocasiones ningún tipo de IVA. Este tipo de prácticas perjudica especialmente a los proveedores nacionales en comparación con los proveedores situados fuera de la UE; pero además supone también un perjuicio para la recaudación del impuesto en el ámbito nacional y puede incluso conllevar una reducción del empleo nacional al producirse el traslado de negocio fuera de las fronteras con las consecuencias que ello conlleva.
- Del cuarto bloque, que hace referencia a *“La modernización del IVA en el ámbito del comercio electrónico transfronterizo”*, se concluye que las razones que han llevado a la Comisión Europea a formular las diferentes propuestas de modernización del IVA, están justificadas y precisamente hacen referencia a los problemas que se han ido desarrollando a lo largo de este trabajo: por una parte la complejidad y los altos costes de las obligaciones en materia de IVA, por otra la desigualdad de condiciones entre

los proveedores con sede en la UE y proveedores situados fuera de la UE; y por último las pérdidas de ingresos que sufren los Estados miembros por la planificación fiscal de determinadas empresas.

- Entre las distintas medidas que se proponen, creo que las más adecuadas son, por una parte, la aplicación inmediata de un trato similar en términos de gravamen a las publicaciones electrónicas, por la facilidad que conlleva su aplicación y los resultados previstos tan favorables que se han estimado, con un crecimiento de cuota de mercado del 5% actual al 20% en un plazo de 5 años. Además, considero un gran acierto la supresión de la exención de las importaciones de escasa cuantía fijada para el año 2021 ya que permitirá reducir el fraude y las distorsiones en los negocios y a su vez logrará recaudar una gran cantidad de impuestos. Sin embargo, creo que no todas las medidas tomadas son adecuadas pues reducir de dos a una la cantidad de pruebas necesarias para determinar la localización del consumidor de los bienes o servicios es un grave error por los motivos expresados en el trabajo en cuanto a la facilidad de modificar las pruebas para obtener el resultado deseado.

Por lo tanto, considero que tras lo expuesto en el presente trabajo y por las conclusiones extraídas del mismo es posible afirmar que el IVA en el escenario de la economía digital se trata de un tema de actualidad y que se encuentra a día de hoy en pleno desarrollo.

Las propuestas de modernización del IVA, que fueron formuladas por la Comisión Europea al Parlamento Europeo con fecha de 1 de diciembre de 2016, marcan en mi opinión el “camino” que va a seguir la tributación en el ámbito internacional, en concreto en cuanto a la aplicación del IVA para los próximos 5 años.

Creo que los objetivos planteados por la Comisión Europea son ambiciosos y que solo con la colaboración por parte de todos los Estados miembros, se podrá llegar a alcanzar el resultado esperado.

## **7. BIBLIOGRAFÍA TFG DERECHO**

### **7.1. Legislación**

- 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. «DOUE» núm. 292, de 10 de noviembre de 2009.
- 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. «DOUE» núm. 44, de 20 de febrero de 2008.
- Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. «DOUE» núm. 347, de 11 de diciembre de 2006.
- Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público. «BOE» núm. 311, de 28 de diciembre de 2013
- Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. «BOE» núm. 53, de 2 de marzo de 2010.
- Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. «BOE» núm. 310, de 25 de diciembre de 2008
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.
- Reglamento de Ejecución (UE) N° 282/2011 Del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. «DOUE» núm. 77, de 23 de marzo de 2011.

- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. «BOE» núm. 314, de 31/12/1992.

## **7.2. Libros**

- Cockfield, A. J.; Hellerstein, W.; Millar, R. y Waerzeggers, C., *Taxing Global Digital Commerce*. Wolters Kluwer Law & Business (2013).
- Ebrill L.; Keen, M. y Perry, V., *The Modern VAT*, Fondo Monetario Internacional, Washington D.C. (2001).
- Tapscott, D; “*The Digital Economy: Promise and Peril In The Age of Networked Intelligence*” McGraw-Hill <http://dontapscott.com/books/the-digital-economy/>

## **7.3. Informes**

- Comisión Europea “*Guía de la Mini Ventanilla Única del IVA*”. Dirección General Fiscalidad y Unión Aduanera. Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal (2013).
- Comisión Europea “*La Comisión propone nuevas normas fiscales para apoyar el comercio electrónico y en línea en la UE*”. Comunicado de Prensa. (2016).
- Daugherty, P; Carrel-Billiard, M y Blitz, M. “*Accenture Technology Vision 2016*”. Accenture Technology R&D; pág. 4, 2016.
- OCDE. “*International VAT/GST guidelines*” (2015)
- OCDE. “*Guidelines on place of Taxation for Business-to-Consumer supplies of services and intangibles provisions on supporting the guidelines in practice*”. (2015)

- OCDE. “*Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*” (2014).
- OCDE. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios: Acción 1. “*Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*” (2014).
- OCDE. “*OECD International VAT/GST guidelines. Guidelines on neutrality*” Centre for tax policy and administration. (2011)
- OCDE. Comercio Electrónico. *Comentarios sobre el lugar de consumo en las operaciones entre empresas (B2B)*. (Presencia comercial). Instituto de Estudios Fiscales. (2010)
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*” (2015)
- Verdún, E y Ortín, J. “*Directrices IVA aprobadas por la OCDE*” Ernest & Young Alerta Informativa (2016).
- Zamora, A. “*Disrupción digital: El efecto multiplicador de la economía digital. Optimizar las inversiones digitales para lograr más productividad y crecimiento de la economía española*”. Accenture Strategy; pág. 2, 2016.

#### **7.4. Artículos de prensa**

- Casadas, V. “Desafíos tributarios en la economía digital” BBVA Research. *Diario Expansión*. España. (2016).

#### **7.5. Artículos de revista**

- Borrego, B. “La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos”. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 51-59.UOC. (2014).
- Lamensch, M. “The OECD International VAT/GST Guidelines: Completion of a (First) Major Step towards Global Coordination of Value-Added-Tax Systems” *Intertax*, Issue 5, pp. 360–373. (2016)
- Lamensch, M. “Are ‘reverse charging’ and the ‘one shop scheme’ efficient ways to collect VAT on digital supplies? *World Journal of VAT Law*, Vol. 1 Issue 1. (2012).

- Mattes, L. “VAT Aspects of Cross-Border Transactions in the BEPS Era” *International VAT Monitor* May/June 2016. Page 177
- Peng, W.; “Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy” *Modern Economy*, 7, 345-352. (2016)

#### **7.6. Referencias de Internet**

- Agencia Tributaria. (Disponible en <http://www.agenciatributaria.es> ; última consulta 10/4/2017).
- Comisión Europea. (Disponible en [http://ec.europa.eu/index\\_es.htm](http://ec.europa.eu/index_es.htm) última consulta 10/4/2017).
- European Commission - Digital Single Market “Modernizing VAT for cross border e-Commerce”. VAT Digital Single Market Package (1 diciembre 2016). (Disponible en [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce) en última consulta 10/4/2017).
- European Commission - Fact Sheet. “Modernizing VAT for e-commerce: Questions and Answers”. (1 diciembre 2016) (Disponible en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-16-3746\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-3746_en.htm) última consulta 10/4/2017).
- European Indirect Tax. “TEI Responds to the European Commission's Public Consultation on the Modernization of VAT on Cross Border E-Commerce Transactions in the European Union” <https://www.tei.org/advocacy/submissions/tei-responds-european-commissions-public-consultation-modernization-vat-cross>