



**universidad
de león**



**FACULTAD DE DERECHO
DE LA UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2022/2023**

LAS NUEVAS REGLAS PARA EL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

NEW VAT RULES FOR E-COMMERCE

MÁSTER EN ABOGACÍA

Autora: Clara Santos Álvarez

Tutora: Marta González Aparicio

ÍNDICE

1.- INTRODUCCIÓN.....	11
2.- ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO.	12
3.- VENTAS A DISTANCIA DE BIENES	17
3.1.- VENTAS A DISTANCIA INTRACOMUNITARIAS	18
3.1.1.- CONCEPTO	18
3.1.2.- REGLAS DE TRIBUTACIÓN	19
3.2.- VENTAS DE BIENES IMPORTADOS DE PAÍSES O TERRITORIOS TERCEROS	20
3.2.1.- CONCEPTO	20
3.2.2.- REGLAS DE TRIBUTACIÓN	20
4.- PRESTACIONES TRANSFRONTERIZAS DE SERVICIOS.....	21
4.1.- LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES.....	22
4.2.- LOS SERVICIOS DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN	22
4.3.- LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA	23
4.4.- OTRAS PRESTACIONES DE SERVICIOS	25
4.5.- REGLAS COMUNES DE TRIBUTACIÓN.....	25
5.- INTERFACES ELECTRÓNICAS	27
5.1.- CONCEPTO	27
5.2.- PROVEEDOR DEL SERVICIO	27
5.3.- REGLAS DE TRIBUTACIÓN	31

6.- REGÍMENES ESPECIALES	33
6.1.- EL RÉGIMEN EXTERIOR DE LA UNIÓN (<i>EUOSS</i>).....	37
6.2.- EL RÉGIMEN DE LA UNIÓN (<i>UOSS</i>).....	37
6.3.- EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN (<i>IOSS</i>).....	38
7.- OTRAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A RAÍZ DEL REAL DECRETO-LEY 7/2021.....	41
7.1.- ELIMINACIÓN DE LAS EXENCIONES A LAS IMPORTACIONES DE ESCASO VALOR	41
7.2.- DEVOLUCIONES DEL IVA A EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO ESPAÑOL	41
7.3.- TIPO IMPOSITIVO DE PRODUCTOS PARA COMBATIR LA COVID-19	42
7.4.- MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DE FACTURACIÓN POR EL REAL DECRETO 424/2021	42
7.5.- MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y DE DESARROLLO DE LAS NORMAS COMUNES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS (RGAT) POR EL REAL DECRETO 424/2021	43
8.- CONCLUSIONES.....	43
9.- BIBLIOGRAFÍA.....	46
10.- WEBGRAFÍA.....	48

ILUSTRACIONES

Ilustración 1:	28
Ilustración 2:	29
Ilustración 3:	32

TABLAS DE CONTENIDO

Tabla 1: Cuadro resumen de reglas de localización a partir del 1-7-2003.	15
Tabla 2: Desde el 2010 hasta el 2015.	16
Tabla 3: Desde el 1 de enero de 2015.	16
Tabla 4: Determinación del Estado Miembro de Identificación (EMI).....	35
Tabla 5: Regímenes especiales.	39

ABREVIATURAS

<i>B2B</i>	<i>Business to business.</i>
<i>B2C</i>	<i>Business to consumer.</i>
<i>B2G</i>	<i>Business to government.</i>
<i>C2B</i>	<i>Consumer to business.</i>
<i>C2C</i>	<i>Consumer to consumer.</i>
DIVA	Directiva 2006/112/CE del consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido
EFT	<i>Exchange Traded Funds</i> – Transferencias Electrónicas de Fondos (TEF).
EMC	Estado Miembro de Consumo.
EMI	Estado Miembro de Identificación.
<i>EUOSS</i>	Régimen exterior de la Unión.
<i>G2B</i>	<i>Government to business.</i>
IE	Interfaz electrónica,
<i>IOSS</i>	Régimen de importación.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuestos sobre el Valor Añadido.
<i>MOSS</i>	<i>Mini One Stop Shop</i> – Miniventanilla única.
NIF	Número de Identificación Fiscal.
<i>OSS</i>	<i>One Stop Shop</i> – Ventanilla única.
REDIVA	Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
SP	Sujeto Pasivo.
TIC	Tecnologías de la Información y la Comunicación.
UE	Unión Europea.
<i>UOSS</i>	Régimen de la Unión.

RESUMEN

El auge de las nuevas tecnologías ha supuesto una revolución en lo que a negocios se refiere. Hoy en día, los individuos pueden comprar y vender bienes o prestar servicios a distancia por medio de un portal en línea que, en muchas ocasiones, realiza las transacciones sin intervención humana. Esto ha dado lugar a un gran número de situaciones imprevisibles en el momento en que se redactó la Ley del IVA, lo que ha llevado a una gran cantidad de reformas en esta materia, siendo el Real Decreto-Ley 7/2021 la más actual. Por medio de estas reformas se ha pretendido paliar las irregulares introducidas en el mercado por las nuevas tecnologías, así como facilitar la tributación por medio de estas, favoreciendo de este modo la aparición de un nuevo tipo de mercado más globalizado.

Este trabajo pretende analizar la implementación de tales normas en el ordenamiento jurídico español, realizando un análisis de las diversas reformas que se han introducido, los motivos por los cuales resultaron necesarias y, en especial, su funcionamiento. De tal modo que, por medio del presente estudio, se puedan comprender de manera simple los mecanismos de tributación existentes en la actualidad y, al mismo tiempo, las ventajas y desafíos que este tipo de negocios suponen para el ordenamiento jurídico.

PALABRAS CLAVE

IVA, comercio electrónico, derecho tributario, ventas a distancia, interfaces electrónicas, ventanilla única (*OSS*), prestaciones transfronterizas de servicios.

ABSTRACT

The rise of new technologies has brought about a revolution in business. Today, individuals can buy and sell goods or provide services remotely through an online portal that often performs transactions without human intervention. This has given rise to many unforeseeable situations at the time the VAT Law was drafted, which has led to many reforms in this area, Royal Decree-Law 7/2021 being the most current. Through these reforms, the aim has been to alleviate the irregularities introduced into the market by new technologies, as well as to facilitate taxation through these, thus favoring the appearance of a new type of more globalized market.

This paper aims to analyze the implementation of such rules in the Spanish legal system, carrying out an analysis of the various reforms that have been introduced, the reasons why they were necessary and, especially, their operation. In such a way that, through the present study, it is possible to understand in a simple way the existing taxation mechanisms and, at the same time, the advantages and challenges that this type of business supposes for the legal system.

KEYWORDS

VAT, e-commerce, tax law, distance selling, electronic interfaces, one-stop shop (OSS), cross-border services.

OBJETO

I. OBJETIVOS GENÉRICOS

A raíz del auge de las nuevas tecnologías, cada día se han vuelto más común la utilización de estas en el campo de los negocios. Lo que antes parecía una realidad lejana e impensable, hoy en día se ha convertido en una realidad para la que, debido a su rápido crecimiento, las normas tributarias no se encontraban preparadas en un principio. La entrada en vigor del Real Decreto-Ley 7/2021 hace apenas un par de años pone de relieve que nuestro ordenamiento todavía sigue necesitando actualizarse para seguir el ritmo del comercio electrónico, pues de lo contrario no solo supondría una gran pérdida de ingresos, sino que también daría lugar a graves problemas de competencia e inseguridad en los mercados. Por tanto, con el presente trabajo se pretende analizar el curso de estos cambios, analizando la evolución histórica de los mismo y el por qué fueron necesarios en su momento. Así mismo, busca analizar su actual funcionamiento, haciendo especial énfasis en las últimas reformas implementadas y los motivos que dieron lugar a las mismas.

II. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Los ya mencionados objetivos genéricos se encuentran divididos en los siguientes objetivos específicos que se desarrollarán a lo largo del presente trabajo:

1. Análisis de la evolución histórica y normativa del comercio electrónico.
2. Estudio del funcionamiento del comercio electrónico en la actualidad a partir de las últimas reformas por medio de los siguientes puntos:
 - a. Las ventas a distancia de bienes.
 - b. Las prestaciones transfronterizas de servicios.
 - c. Las interfaces electrónicas.
 - d. Los nuevos regímenes especiales y el sistema de ventanilla única.
 - e. El análisis de todas aquellas otras modificaciones reglamentarias que, bien por su escasa entidad, por su carácter temporal o por no encontrar encuadre en los puntos anteriores todavía resulten dignas de mención para el objeto del trabajo.

METODOLOGÍA

La metodología empleada para la realización de este trabajo se encuentra enmarcada en el método de investigación propio de las Ciencias Jurídicas. Por tanto, para el desarrollo del presente estudio se analizarán las fuentes legales aplicables al objeto de este, así como la doctrina administrativa y la jurisprudencia existente al respecto.

Para lograr los objetivos anteriormente marcados, la metodología de investigación se dividirá en las siguientes fases.

En primer lugar, se eligió el comercio electrónico como tema de trabajo por tratarse de un tema de actualidad que, a lo largo de los últimos años, ha supuesto un gran número de retos a nivel jurídico. Al centrarnos en la tributación del IVA vinculado a este tipo de negocios, nos encontramos ante un tema relacionado con el Derecho Financiero y Tributario que, por encontrarse en constante utilización, no deja de suscitar nuevas dudas respecto a su aplicación. Así mismo, la aparición de nuevas reformas en materia tributaria hace que su análisis resulte de especial interés, prestando especial atención a cómo estas pueden afectar a la tributación existente.

Elegida la temática, se llevó a cabo la búsqueda de información, siguiendo para ello las directrices de la tutora. Puesto que este trabajo se trata de un análisis de la ley misma y los motivos que han llevado a sus múltiples reformas a lo largo de los años, la principal fuente de información procede del propio ordenamiento y de las instrucciones facilitadas por la Agencia Tributaria Española y la Comisión Europea. Así mismo, se ha recurrido a diversas monografías, manuales y artículos al respecto con el fin de ampliar los datos comprendidos en los textos legales y facilitar el entendimiento de estos. Dicha información ha sido recopilada a través de medios físicos y bases de datos (Universidad de León, Aranzadi Instituciones, Dialnet...), así como por medio de aportaciones relativas a revistas y bibliografía realizadas por la tutora.

Por medio del estudio de la información recopilada con anterioridad, se procedió a fijar los puntos sobre los que versaría la investigación. Por lo que, tras un análisis del tema, se decidió dividir el trabajo en una serie de bloques, destinando cada uno de ellos a los diversos supuestos relacionados con la aplicación del IVA en el comercio electrónico. De este modo, el trabajo quedó dividido en los siguientes puntos principales: introducción,

origen y evolución del IVA en el comercio electrónico, ventas a distancia de bienes, prestaciones transfronterizas de servicios, interfaces electrónicas, regímenes especiales y aquellas otras modificaciones legislativas surgidas a raíz del Real Decreto-Ley 7/2021. Siendo la finalidad de esta distribución realizar un análisis desde los orígenes de este impuesto hasta la situación actual del mundo, enfocándonos en sus diferentes aplicaciones y en las últimas reformas que ha sufrido hasta la fecha.

Una vez establecido el índice del trabajo, se procedió a la investigación de los respectivos apartados que lo conforman. Recurriendo principalmente a artículos y monografías para el estudio de los primeros bloques, y acudiendo con más frecuencia a la ley, la Comisión Europea y la Agencia Tributaria Española para los apartados referentes a las cuestiones más técnicas del impuesto.

Por último, una vez redactada la primera versión del trabajo, este ha sido revisado por la tutora, efectuando después las correcciones pertinentes acorde a sus instrucciones. Y, tras esto, se han redactado las conclusiones, cuyo fin no es solo ser un mero resumen del trabajo, sino también ofrecer una serie de consideraciones empíricas relativas al objeto del trabajo.

1.- INTRODUCCIÓN

Con el avance de la tecnología, cada vez se ha vuelto más sencillo acceder al consumo de bienes y servicios a través de medios digitales. El comercio electrónico ofrece al consumidor la posibilidad de reducir los costes de elección y el tiempo invertido en dicho proceso; y, a su vez, genera una mayor competencia entre proveedores, dando lugar a una reducción de precios en muchos casos¹. Estas facilidades se han hecho todavía más palpables a raíz de las restricciones de movilidad implementadas debido a la expansión del coronavirus, lo que ha incrementado en muy poco tiempo el número de personas que recurren al comercio electrónico de manera habitual².

El aumento de volumen del comercio transfronterizo ha generado nuevos modelos de negocio y transformado muchos de los ya existentes, beneficiándose así de las nuevas tecnologías. Para adaptarse a las nuevas necesidades de este tipo de comercios, la Unión Europea, ya desde los años 80, ha venido tomando diversas medidas relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), con el fin de modernizar y simplificar el funcionamiento del régimen común de dicho impuesto³, así como dar pie a la creación de un Mercado Único Digital en Europa⁴.

Esta necesidad de adaptar el ordenamiento europeo a los nuevos tipos de negocios surgidos a raíz del auge de las nuevas tecnologías se debe a diversos factores. Por un lado, el IVA aporta gran parte del capital recaudado por la UE y la aparición de estos negocios digitales puede suponer, si el marco normativo aporta seguridad jurídica a los operadores y ofrece un control eficaz del tributo, un gran aumento de la base imponible. Mientras que, en un sentido negativo, de no regularse de la manera apropiada, la falta de control sobre este modelo de negocios podría facilitar nuevas formas de elusión fiscal, con la

¹ LEBÓN SÁNCHEZ, Camilo; VALIÑO CASTRO, Aurelia. «Tributación en destino del IVA en los servicios online. Razones e implicaciones». *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, 2021, no 16, pp. 111-112.

² OUBIÑA BARBOLLA, Javier. «Transformación digital, redes sociales y comercio electrónico en la estrategia empresarial frente a la covid-19». *Economistas*, 2020, vol. 170, pp. 154-155.

³ VERDÚN FRAILE, Eduardo; HERNÁNDEZ MONEO, Íñigo. «Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas». *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 2019, no 436, pp. 99-100.

⁴ COMISIÓN EUROPEA. *Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa*. Bruselas, COM(2015) 192 final.

consiguiente desconfianza de los operadores al carecer de certeza sobre el régimen de tributación aplicable a tales operaciones⁵.

2.- ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

A efectos del IVA, la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española define este tipo de operación como «*aquella manifestación económica que tiene lugar a través de la utilización de redes informáticas globales (Internet u otras), a través de las cuales se producen operaciones (entregas de bienes o prestaciones de servicios) entre oferentes (empresarios o profesionales) y demandantes (empresarios, profesionales o consumidores finales), mediante contraprestación económica*⁶». Lo que, dicho de otro modo, vendría a referirse a cualquier actividad comercial llevada a cabo por vía electrónica, tanto si es *on-line* (todo el proceso se realiza de manera completamente digital) como si es *off-line* (existe una entrega física del producto).

Además, según los diversos sujetos que intervengan, existen seis tipos básicos de comercio electrónico: *Business to Consumers (B2C)*, *Consumers to Business (C2B)*, *Business to Business (B2B)*, *Consumers to Consumers (C2C)*, *Business to Government (B2G)* y *Consumers to Government (C2G)*⁷. Dependiendo de si el comercio tiene lugar entre la empresa y el consumidor y viceversa, entre empresarios, entre consumidores o entre la empresa o un consumidor y una institución pública⁸.

El comercio electrónico tuvo su origen en los años setenta, a raíz de la introducción de las transferencias electrónicas de fondos (EFT), con el fin de aprovechar mejor los recursos existentes en la época; optimizando así los pagos electrónicos por medio de redes privadas, implementadas por medio de diversos servicios como los puntos de venta (POS)

⁵ DÍAZ CÓNDOR, Ana. «IVA. Tributación de las operaciones on line: Antecedentes y situación tras la directiva 2002/38/CE». *Proyecto social: Revista de relaciones laborales*, 2003, no 10, pp. 41-64.

⁶ INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS FISCALES. *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española: Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas-Secretaría General, 2000, p. 468.

⁷ Estos últimos tipos también pueden aparecer denominados como *Business to Administration (B2A)* y *Consumers to Administration (C2A)*.

⁸ Ob. Cit. DÍAZ CÓNDOR, Ana, pp. 41-64.

en tiendas, donde se permitía el pago con tarjetas de crédito⁹. Poco después, otros instrumentos como el teléfono, el correo electrónico o las páginas web terminarían por convertirse en algunos de los precursores del actual mercado en línea, dando origen a este nuevo tipo de comercio¹⁰.

Se estima que, hoy en día, el setenta y cuatro por ciento de los usuarios de Internet compran *on-line*¹¹. Estas transacciones se encuentran dentro del IVA, sin embargo, al tratarse de un impuesto concebido en el siglo pasado, cuando internet se encontraba muy lejos de ser el fenómeno global que ahora supone, nuestro sistema no estaba preparado para gravar estas nuevas formas de negocio¹². Por tanto, para poder entender mejor el sentido de las nuevas reglas relativas al IVA en el comercio electrónico, resulta conveniente realizar una breve mención a la evolución que ha tenido este impuesto hasta el momento¹³, con el fin de adaptarse al Plan de Acción sobre el IVA¹⁴ de la UE.

La implantación del IVA en España se efectuó por medio de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, sustituyendo así al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, tras la entrada de España en la Unión Europea, lo que implicó una armonización de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia del IVA¹⁵. Posteriormente, en 1992, la citada ley fue sustituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), desarrollada por el Reglamento aprobado por medio del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA).

Esta Directiva, en origen, al no estar preparada para el auge del comercio electrónico, ocasionaba una serie de distorsiones en su aplicación que impedían gravar de manera adecuada el IVA generado en el territorio de la Unión Europea. Por un lado, los

⁹ KABA, Ibrahim. *Elementos básicos de comercio electrónico*. Editora Universitaria, La Habana, 2008, p.10.

¹⁰ BASANTES ANDRADE, Andrea Verenice, et al. «Comercio electrónico». *UTN*, 2016, pp. 17-18.

¹¹ EUROSTAT. *E-commerce statistics for individuals - Statistics Explained*. European Commission. Consultado el 23 de noviembre de 2022. [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=E-commerce_statistics_for_individuals]

¹² BUDOVA, Darya; LÓPEZ POMBO, David. «La tributación indirecta en España ante la digitalización de la economía». *ICE*, 2020, p. 94.

¹³ CUELLO, Rafael Oliver. «Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico». *Quincena fiscal*, 2021, no 18, pp. 53-82.

¹⁴ COMISIÓN EUROPEA. *Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir*. Bruselas, COM(2016) 148 final.

¹⁵Ob. Cit. DÍAZ CÁNDOR, Ana, pp. 41-64.

servicios prestados por medios electrónicos dentro de la Unión Europea, siempre estaban sujetos al IVA con independencia del lugar de consumo. Mientras que, por el otro, los operadores externos a la Unión no estaban sujetos aun si eran consumidos dentro de la misma¹⁶.

En el año 2002, se intentaron paliar tales carencias por medio de la Directiva 2002/38/CE, del Consejo, de 7 de mayo de 2002¹⁷; que modificó los criterios de localización del artículo noveno de la Directiva 77/388/CEE. Tras su implementación, se pasó a considerar obligados tributarios a aquellos que consumieran servicios digitales con carácter oneroso dentro del territorio de la UE, no quedando sujetos aquellos consumidores que lo hicieran fuera de dicho ámbito¹⁸.

Al fijar la residencia de los destinatarios del servicio como el lugar donde debían estar sujetos a tributación, si el empresario o profesional era prestador de un servicio por vía electrónica y el destinatario era un sujeto pasivo residente en un Estado miembro de la UE, la operación quedaba sujeta al IVA de dicho Estado. Mientras que, si el destinatario se trataba de un consumidor final establecido en el territorio de la UE, la operación quedaba sujeta al Estado miembro de origen.

Además, si el destinatario residía en un Estado no miembro de la UE, la operación no quedaba sujeta a IVA, quedando este a cargo del Estado de consumo. Y, así mismo, si el prestador del servicio residía en un Estado ajeno a la UE y el destinatario final eran empresarios o profesionales de la UE, la operación quedaba sujeta al IVA en el Estado de destino, no existiendo obligaciones tributarias para el empresario externo. Lo mismo ocurría cuando un destinatario consumidor residía en la UE, con la diferencia de que, en este caso, se creaba un régimen especial que permitía al prestador establecerse en un Estado miembro de su elección dentro de la UE, teniendo derecho a la devolución del impuesto devengado si declaraba el IVA en forma de contrato electrónico¹⁹.

¹⁶ Ob. Cit. CUELLO, Rafael Oliver, pp. 53-82.

¹⁷ La Directiva 2002/38/CEE se transpuso en España por medio de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social; que introdujo dichas modificaciones en la LIVA.

¹⁸ *Ut supra*.

¹⁹ Ob. Cit. CUELLO, Rafael Oliver, pp. 53-82.

La citada directiva también introdujo un régimen de franquicia por el cual los servicios superiores a 100.000 euros quedaban sujetos al IVA. Lo que afectaba al principio de neutralidad, pues las pequeñas empresas no se veían afectadas y las grandes formaban diversas sociedades que les permitieran distribuir el volumen de operaciones de manera que ninguna de ellas llegase a superar dicho umbral²⁰.

Cuadro resumen de reglas de localización a partir del 1-7-2003

TIPO DE OPERACIÓN	PRESTADOR	DESTINATARIO	LOCALIZACIÓN	
B2B	SP no establecido SP establecido en CE SP establecido en CE	SP establecido en CE SP no establecido SP establecido en CE	Destino (sujeta) Destino (no sujeta) Destino (sujeta)	Sede actividad económica o EP Sede actividad económica o EP ISP (art. 84.Uno.2º LIVA)
B2C	SP no establecido SP establecido en CE SP establecido en CE	Particular establecido en CE Particular no establecido Particular establecido en CE	Destino/EMI (sujeta) Destino (no sujeta) Origen (no sujeta)	Según régimen especial elegido Residencia o domicilio habitual Sede actividad económica o EP

Tabla 1: DÍAZ CÓNDOR, Ana. «IVA. Tributación de las operaciones on line: Antecedentes y situación tras la directiva 2002/38/CE». *Proyecto social: Revista de relaciones laborales*, 2003, no 10, p. 643.

Tiempo después, la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, recuperó algunas de las disposiciones de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967 todavía aplicables y codificó las diversas modificaciones sobre el IVA en un solo acto jurídico²¹. No obstante, no tardaría en ser modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, que permitiría pasar de un sistema de tributación basado en el país de origen a uno basado en el país de destino²².

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, introdujo en el ordenamiento español las Directivas 2008/8/CE, 2008/9/CE y 2008/117/CE (Paquete IVA).

La Directiva 2008/8/CE modificó la Directiva 2006/112/CE, alterando su artículo 45, de tal modo que las prestaciones de servicios en él incluidas se considerarían realizadas en todo momento en el lugar donde destinatarios de servicios en línea que no

²⁰ Ob. Cit. DÍAZ CÓNDOR, Ana, pp. 41-64.

²¹ CALVO VÉRGEZ, Juan. «El régimen especial aplicable en el IVA a los servicios prestados por vía electrónica: principales cuestiones». *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, 2009, no 37, p. 123.

²² Ob. Cit. LEBÓN SÁNCHEZ, Camilo; VALIÑO CASTRO, Aurelia, pp. 113-114.

tuvieran condición de sujetos pasivos, siempre y cuando estos estuvieran domiciliados en uno de los Estados miembros de la UE²³.

Además, los servicios consumidos dentro de la Comunidad pasaron a ser gravados, con independencia del prestador, siempre y cuando estos fueran consumidos dentro de la Comunidad; y se incluyeron los servicios relativos a las telecomunicaciones, la radiodifusión y la televisión, no previstos hasta entonces²⁴. Sin embargo, la entrada en vigor de la Ley 2/2010 tuvo que esperar hasta el año 2015, cuando se implementó la denominada «*miniventanilla única*» (*Mini One Stop Shop, MOSS*), que permitió a los prestadores de servicios declarar el IVA en un único Estado miembro de su elección²⁵. Localizándose las operaciones del siguiente modo:

Desde el 2010 hasta el 2015

Destinatario	Sede destinatario	Sede prestador
SP comunitario	X	
SP 3º Estados	X	
No SP comunitario:		
a) Prestador comunitario		X
b) Prestador no comunitario	X	
No SP 3º Estador	X	

Tabla 2: NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes et al. «El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)». *Crónica Tributaria*. Universidad de Alicante, 2009, n. 133, p. 195.

Desde el 1 de enero de 2015

Destinatario	Sede destinatario	Sede prestador
SP comunitario	X	
SP 3º Estados	X	
No SP comunitario	X	
No SP 3º Estados	X	

Tabla 3: NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes, et al. «El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)». *Crónica Tributaria*. Universidad de Alicante, 2009, no 133, p. 196.

²³ Ob. Cit. CUELLO, Rafael Oliver, pp. 53-82.

²⁴ NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes, et al. «El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)». *Crónica Tributaria*. Universidad de Alicante, departamento de Disciplinas Económicas y Financieras, 2009, no 133, pp. 194-200.

²⁵ RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. «La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales». *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 2021, no 459, pp. 5-42.

El sistema de *MOSS* era un régimen especial que permitía, mediante un portal web, liquidar el IVA adeudado a aquellos sujetos pasivos que prestaran servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tuvieran condición de sujetos pasivos y que se encontrasen en Estados miembros en los cuales no contasen con un establecimiento²⁶.

Se aplicaba de dos maneras distintas. Por un lado, los empresarios establecidos en un Estado miembro podían declarar e ingresar el IVA en dicho país («*régimen de la Unión*»), y por otro, los Estados no miembros podían identificarse en un Estado miembro de su elección²⁷ («*régimen exterior de la Unión*»). Siendo este segundo tipo de régimen una ampliación del ya establecido con anterioridad por la Directiva 2002/38/CE.

Por último, cabe mencionar la Directiva (UE) 2017/2455, que modificó el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE; de tal modo que, si el volumen de ventas B2C intracomunitarias en el año anterior era inferior a 10.000 euros, excluido IVA, se aplica el principio de tributación en origen para servicios de radiodifusión y televisión²⁸.

3.- VENTAS A DISTANCIA DE BIENES

La transposición en el ordenamiento español de las directivas 2017/455 y 2019/1995 realizada a través del artículo 10 del Real Decreto-Ley 7/2021 introdujo dos nuevos regímenes en el sistema de ventanilla única (antes llamado sistema de miniventanilla única) y, con ello, la necesidad de ampliar las definiciones establecidas en el artículo 8 de la LIVA, sobre las ventas a distancia²⁹. De este modo, se introducen en la ley dos nuevas categorías de ventas.

²⁶ COMISIÓN EUROPEA. *Guía de la miniventanilla única de IVA*. Bruselas, 2013, p. 2-6.

²⁷ Ob Cit. CUELLO, Rafael Oliver, pp. 53-82.

²⁸ *Ut supra*.

²⁹ SÁNCHEZ MANZANO, José Daniel. «Las modificaciones en el comercio electrónico y las ventas a distancia en el IVA». *Aranzadi digital*, 2021, no 1, pp. 14-16.

3.1.- VENTAS A DISTANCIA INTRACOMUNITARIAS

3.1.1.- CONCEPTO

Según la LIVA, tendrán la consideración de «ventas a distancia intracomunitarias de bienes» todas aquellas entregas de bienes expedidas o transportadas por un proveedor de un Estado miembro distinto de aquel donde el destinatario actúe como consumidor final³⁰.

Así mismo, el artículo 8.3 de la LIVA establece una serie de condiciones que deberán cumplir las ventas para tener la consideración de ventas intracomunitarias.

Por un lado, los destinatarios deberán ser personas cuyas adquisiciones no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA u otros preceptos equivalentes³¹. Y, por otro, los bienes objeto de estas entregas no podrán encontrarse incluidos en los medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2 de la LIVA, ni bienes objeto de instalación o montaje incluidos en el artículo 68.Dos.2º de la LIVA.

Además, respecto a los bienes, estos deberán haber sido expedidos por el proveedor de manera directa o indirecta. No considerándose expedidos aquellos bienes que hayan sido transportados por el cliente, ya sea por él mismo u organizando la entrega con ayuda de un tercero ajeno al proveedor³².

Se considerará que el proveedor ha intervenido de manera indirecta en el transporte de los bienes cuando³³:

- Contrate la expedición o el transporte de los bienes a un tercero para que los entregue al cliente.
- Un tercero se encargue del transporte de los bienes, pero el proveedor asuma toda o parte de la responsabilidad por la entrega física de los bienes al cliente.

³⁰ Ob. Cit. CUELLO, Rafael Oliver, pp. 53-82.

³¹ El artículo 14 de la LIVA dispone lo siguiente: «Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen. 2.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto. 3.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales».

³² Ob. Cit. CUELLO, Rafael Oliver, pp. 53-82.

³³ AGENCIA TRIBUTARIA. *Manual práctico del IVA 2022. Capítulo 3. Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales*. Consultado vía internet el 30 de enero de 2023. [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videosfolletos/manualespracticos/manual-iva-2022/.html>]

- El proveedor facture y cobre el transporte al cliente.
- El proveedor contribuya por cualquier medio a los servicios de entrega de un tercero al cliente, ponga en contacto al cliente y a un tercero o facilite de cualquier otra forma a un tercero la información necesaria para la entrega de los bienes al consumidor.

3.1.2.- REGLAS DE TRIBUTACIÓN

Si bien, por regla general, este tipo de ventas a distancia tributan en destino (68.3.a y b de la LIVA), también podrán tributar en el lugar de origen cuando sean efectuadas dentro de lo establecido en el artículo 73 de la LIVA, modificado por el Real Decreto-Ley 7/2021.

Al haberse suprimido los umbrales de gravamen para las ventas a distancia con el fin de establecer un único umbral común de 10.000 euros para toda la UE³⁴, las microempresas que no superen dicho umbral tendrán la posibilidad de tributar en origen hasta alcanzarlo³⁵. Lo que viene a significar que, cuando las ventas se realicen por empresarios establecidos en un único Estado miembro, estas tributarán de la siguiente manera³⁶:

- Si durante el año anterior el importe de las ventas intracomunitarias a distancia y las prestaciones de servicios a consumidores finales hubieran superado el umbral de 10.000 euros establecido, tributarán en **destino**.
- Si durante el año anterior el importe de las ventas intracomunitarias a distancia y las prestaciones de servicios a consumidores finales no alcanzó el umbral de 10.000 euros, pueden darse dos situaciones:
 - En caso de no haber optado por la tributación en destino, se tributará en **origen** hasta alcanzar los 10.000 euros.
 - Y, en caso de que el empresario hubiera optado por la tributación en destino, se tributará en **destino**.

³⁴ No aplicable en caso de impuestos especiales o de las exenciones del artículo 14 de la LIVA.

³⁵ Ob. Cit. SÁNCHEZ MANZANO, José Daniel, pp. 14-16.

³⁶ AGENCIA TRIBUTARIA. *Manual práctico del IVA 2022. Capítulo 3. Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales*. Consultado vía internet el 30 de enero de 2023. [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videosfolletos/manualespracticos/manual-iva-2022/.html>]

Para ingresar el IVA correspondiente a este tipo de ventas, el empresario tendrá dos opciones: acogerse al régimen de ventanilla única, del que hablaremos más adelante, o presentar una autoliquidación en cada uno de los estados miembros donde haya adeudado el IVA³⁷.

3.2.- VENTAS DE BIENES IMPORTADOS DE PAÍSES O TERRITORIOS TERCEROS

3.2.1.- CONCEPTO

Además de las denominadas «*ventas a distancia intracomunitarias de bienes*», el Real Decreto-Ley 7/2021 también introdujo un nuevo concepto en el artículo 8.3 de la LIVA para referirse a las «*ventas a distancia de bienes importados de terceros países o territorios terceros*», el cual define estas ventas como «*entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente situado en un Estado miembro*». Siempre que se cumplan una serie de condiciones³⁸, idénticas a las establecidas para las ventas intracomunitarias. Es decir: que no se encuentren sujetas al impuesto en virtud del artículo 14 de la LIVA y que no se encuentren entre los bienes incluidos en los artículos 13.2 y 68.Dos.2º de esta Ley.

3.2.2.- REGLAS DE TRIBUTACIÓN

Como resultado de la eliminación de la exención del IVA del artículo 34, relativa a las importaciones de escaso valor³⁹, aquellas ventas a distancia procedentes de terceros países con un valor inferior a 150 euros tendrán permitido despachar el impuesto en la aduana, dando origen a un nuevo régimen especial de importación.

³⁷Ob. Cit. SÁNCHEZ MANZANO, José Daniel, pp. 14-16.

³⁸ AGENCIA TRIBUTARIA. *Manual práctico del IVA 2022. Capítulo 3. Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales*. Consultado vía internet el 30 de enero de 2023. [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videosfolletos/manualespracticos/manual-iva-2022/.html>]

³⁹ ALFONSO GALÁN, Rosa María, et al. «Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación». *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 9, diciembre, 2021, 342-360.

A partir de los 150 euros, la recaudación del IVA seguirá los cauces ordinarios⁴⁰, pudiendo acogerse al régimen de ventanilla única de importación (*IOSS*) introducido por el Real Decreto-Ley 7/2021. Por tanto, debemos distinguir dos posibilidades a la hora de tributar⁴¹:

- Si la importación tiene lugar en el **estado miembro de destino**, la venta no estará sujeta en la UE, pero sí la importación, que en el momento de su realización deberá pagar el IVA correspondiente.
- Si la importación tiene lugar en un **estado miembro distinto al de destino**, esta se considerará realizada en el lugar donde finalice el transporte y no podrá incluirse en el régimen de importación; al mismo tiempo, deberá pagarse el IVA correspondiente a la importación cuando se realice.

4.- PRESTACIONES TRANSFRONTERIZAS DE SERVICIOS

El avance de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC) ha tenido una gran importancia en el auge de las prestaciones transfronterizas de servicios y, por esa misma razón, en los últimos años se han introducido una serie de cambios en la legislación del impuesto para adaptarse a esta situación. Entre ellos destaca la ya mencionada reforma de la DIVA con efectos de 1 de enero de 2015, la cual hizo que los servicios electrónicos y de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión comenzasen a tributar también en el lugar de consumo⁴²; exceptuando, a partir de la reforma del 2019, aquellos que se encontrasen por debajo del umbral de 10.000 euros, los cuales podrían tributar en origen.

Con la nueva reforma de 2021, este ámbito de aplicación se ha visto ampliado a todos los servicios prestados entre estados por empresarios o profesionales a consumidores que no tengan tal condición, pudiendo estos ser declarados tanto por medio

⁴⁰ *Ut supra*.

⁴¹ AGENCIA TRIBUTARIA. *Manual práctico del IVA 2022. Capítulo 3. Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales*. Consultado vía internet el 30 de enero de 2023. [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videosfolletos/manualespracticos/manual-iva-2022/.html>]

⁴² Ob. Cit. NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes, et al., pp. 194-200.

de los regímenes especiales introducidos por el sistema de ventanilla única como por los mecanismos de tributación preexistentes.

4.1.- LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

En el caso de los servicios de telecomunicaciones, establecidos en el artículo 24 de la DIVA y transpuestos por el apartado tercero del artículo 69.Tres.3º de la LIVA, son aquellos cuya finalidad consiste en transmitir, emitir y recibir información por cualquier tipo de medio electromagnético y proveer acceso a la misma y a las redes informáticas⁴³. Concepto ampliado por el artículo 6 *bis* del REDIVA, el cual incluye en su redacción la siguiente lista de servicios encuadrados dentro de esta categoría:

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

Y quedando excluidos los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de radiodifusión y televisión, por encontrarse estos desarrollados de manera independiente en otros apartados⁴⁴.

4.2.- LOS SERVICIOS DE RADIODIFUSIÓN Y TELEVISIÓN

Son servicios de radiodifusión y televisión⁴⁵ aquellos que, a través de las redes de comunicaciones, suministren al público servicios relativos al suministro de contenidos de audio y audiovisuales cuando estos sean emitidos por un prestador, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo

⁴³ VAZQUEZ TAÍN, Miguel A. «Fiscalidad del comercio electrónico: Impuesto sobre el Valor Añadido. Nueva regulación aplicable desde el 1 de julio de 2021». Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, pp. 335-357.

⁴⁴ Artículo 6 *bis* del Reglamento de Ejecución (UE) N.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

⁴⁵ Artículo 69.Tres.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

un determinado horario de programación⁴⁶. Por tanto, todos los programas que cumplan estos criterios tendrán la consideración de servicios de radiodifusión y televisión tanto si con emitidos por las redes convencionales o vía internet, quedando excluidos⁴⁷, además de los servicios de telecomunicación y los prestados por vía electrónica, los siguientes:

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

4.3.- LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA

Por último, se consideran servicios prestados por vía electrónica los contemplados en el artículo 7 del REDIVA⁴⁸. Considerando como tales aquellos que, prestados a través de Internet o de una red electrónica, estén mayoritariamente automatizados y carezcan de viabilidad al margen de las TIC. Estos pueden ser, entre otros⁴⁹:

- El suministro de productos digitalizados.
- Los servicios de apoyo a empresas en redes electrónicas.
- Los servicios generados automáticamente desde un ordenador o red electrónica en respuesta a datos introducidos por un cliente.
- La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien en un mercado en línea en que la comunicación, las ventas y las ofertas se realicen a través de medios automatizados. El hecho de que el prestador de un servicio y

⁴⁶ Artículo 6 *ter* 1 del Reglamento de Ejecución (UE) N.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

⁴⁷ Artículo 6 *ter* 3 del Reglamento de Ejecución (UE) N.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

⁴⁸ Ob. Cit. VAZQUEZ TAÍN, Miguel A, pp. 335-357.

⁴⁹ Artículo 7.2 del Reglamento de Ejecución (UE) N.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica⁵⁰.

- Los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información en los que el componente de las telecomunicaciones sea secundario y subordinado.
- El suministro y alojamiento de sitios informáticos, programas y actualizaciones de estos y el suministro de información, entretenimiento y enseñanza a distancia⁵¹.

De esta categoría quedarían los servicios de radiodifusión y televisión; los servicios de telecomunicaciones; las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica; los *CD-ROM*, disquetes o soportes tangibles similares; el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas; los *CD* y casetes de audio; las cintas de vídeo y *DVD*; los juegos en *CD-ROM*; los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico; los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota; los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos; los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea; los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión; los servicios de ayuda telefónica; los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal; los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas; las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea; y el alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea⁵².

⁵⁰ AGENCIA TRIBUTARIA. *Iva, telecomunicaciones y servicios electrónicos*. Consultado vía internet el 30 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/no-residentes/iva-empresarios-profesionales-no-establecidos/iva-telecomunicaciones-servicios-electronicos.html>]

⁵¹ Anexo II de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, de Anexo I del Reglamento de Ejecución (UE) N.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

⁵² Artículo 7.3 del Reglamento de Ejecución (UE) N.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

4.4.- OTRAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

Aunque en un principio solo estaban incluidos dentro de la categoría de servicios los servicios electrónicos y de televisión, radiodifusión y telecomunicaciones; a raíz de la reforma que entró en vigor el 1 de julio del 2021 pasaron a incluirse todo tipo de servicios dentro de estos regímenes especiales. Por tanto, ahora podrán declararse todos aquellos servicios que se correspondan con las reglas especiales de localización del artículo 70 de la LIVA⁵³; encontrándose entre ellos algunos como los servicios relacionados con bienes inmuebles, los servicios de transporte y los servicios de acceso a manifestaciones culturales⁵⁴.

Estos servicios del artículo 70 de la LIVA cuentan con reglas especiales de tributación, por ejemplo, en el caso de los relativos a inmuebles, se tributará en el lugar donde estos se localicen; del mismo modo, el acceso a las manifestaciones culturales o los servicios de restauración tendrá lugar en el lugar en que estos se encuentren o se presten materialmente⁵⁵.

Por otro lado, en lo referente al umbral de 10.000 euros previsto en el artículo 73 de la LIVA, solo se deberán tener en cuenta las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las prestaciones de servicios electrónicos y de televisión, radiodifusión y telecomunicación, quedando excluidas las demás prestaciones que puedan ser declaradas en el Régimen de la Unión⁵⁶.

4.5.- REGLAS COMUNES DE TRIBUTACIÓN

Como regla general, las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales tributan⁵⁷:

- a) **Cuando el cliente es un empresario o profesional (B2B)**, en el lugar donde se encuentre su sede de actividad económica, establecimiento permanente o

⁵³ Ob. Cit. VAZQUEZ TAÍN, Miguel A., pp. 335-357.

⁵⁴ AGENCIA TRIBUTARIA. *Prestaciones de servicios*. Consultado vía internet el 30 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-operaciones-comercio-exterior/prestaciones-servicios>].

⁵⁵ *Ut supra*.

⁵⁶ Ob. Cit. VAZQUEZ TAÍN, Miguel A., pp. 335-357.

⁵⁷ AGENCIA TRIBUTARIA. *Prestaciones de servicios*. Consultado vía internet el 30 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-operaciones-comercio-exterior/prestaciones-servicios>].

residencia habitual en que reciba el servicio; dando prioridad al lugar donde se encuentre su administración central.

En caso de que un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del IVA español preste sus servicios a otro empresario o profesional establecido en otro país, la operación estará sujeta al IVA del país de destino⁵⁸ y deberá ser declarada por medio del modelo 349⁵⁹.

Por otro lado, cuando el empresario que recibe el servicio se encuentra en España, el IVA de aplicación será el español y se producirá una inversión del sujeto pasivo, siendo este el encargado de tributar por medio del modelo 303⁶⁰; pudiendo luego deducirlo según lo dispuesto en los artículos 92 y siguientes de la LIVA⁶¹.

- b) **Cuando el cliente es un particular (B2C)**, en el lugar donde se encuentre la sede de actividad económica, el establecimiento permanente o la residencia habitual del prestador del servicio.

En este caso, la operación quedará sujeta al IVA español, que deberá ser ingresado por el prestador del servicio, salvo cuando estos se traten de determinados servicios en los que el cliente esté establecido fuera de la Comunidad (publicidad, asesoramiento, traducción...); salvo en el caso de Canarias, Ceuta o Melilla⁶².

Por último, ha de recordarse que, a efectos del artículo 73 de la LIVA, quedarán excluidos aquellos empresarios o profesionales cuyas prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad no excedan los 10.000 euros; no siendo este de aplicación cuando las

⁵⁸ *Ut supra*.

⁵⁹ Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y se modifica la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, y otras normas tributarias.

⁶⁰ Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria.

⁶¹ AGENCIA TRIBUTARIA. *Prestaciones de servicios*. Consultado vía internet el 30 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-operaciones-comercio-exterior/prestaciones-servicios>].

⁶² *Ut supra*.

ventas de bienes sean efectuadas de manera total o parcial desde un Estado miembro distinto de aquel en que el empresario profesional se encuentre establecido⁶³.

5.- INTERFACES ELECTRÓNICAS

5.1.- CONCEPTO

El desarrollo de la tecnología ha permitido a los empresarios y profesionales tener acceso a nuevas formas de vender sus bienes y prestar servicios. Cuando hablamos de interfaces electrónicas (IE) nos referimos a un concepto amplio que abarca tanto portales *web*, como pasarelas de pago o mercados en línea⁶⁴. Por tanto, podemos considerar que son interfaces electrónicas todas aquellas plataformas en línea que prestan servicios logísticos y de almacenamiento a sus clientes, así como las que se encargan de la preparación y el transporte de estos para sus clientes⁶⁵.

5.2.- PROVEEDOR DEL SERVICIO

El artículo 14 *bis* añadido por medio de la Directiva (UE) 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto al IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes (DIVA) e incluido en el artículo 8 *bis* de la LIVA por medio del Real Decreto-Ley 7/2021; establece que dichas interfaces electrónicas serán consideradas proveedores cuando⁶⁶:

- a) Realicen ventas a distancia de bienes importados de territorios terceros en envíos de bienes de «*escaso valor*», es decir, con un valor intrínseco no superior a 150 euros; siendo indiferente si el vendedor se encuentra o no establecido en la UE.
- b) Realicen entregas de bienes dentro de la Comunidad por parte de un empresario o profesional establecido fuera de esta a un consumidor, en cuyo caso se pasará a

⁶³ Ob. Cit. VAZQUEZ TAÍN, Miguel A., pp. 335-357.

⁶⁴ AGENCIA TRIBUTARIA. *Interfaces electrónicas (plataformas)*. Consultado a través de internet el 23 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/quienes-afectan/interfaces-electronicas.html>]

⁶⁵ Ob. Cit. VAZQUEZ TAÍN, Miguel A., pp. 259-279.

⁶⁶ AGENCIA TRIBUTARIA. *Interfaces electrónicas (plataformas)*. Consultado a través de internet el 23 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/quienes-afectan/interfaces-electronicas.html>]

considerar que el empresario o profesional titular de la interfaz digital ha recibido y entregado él mismo los bienes correspondientes y que la expedición de estos se encuentra vinculada a la entrega.

Por tanto, según la operación efectuada por la interfaz digital en cada momento, esta podrá ser o no considerada como proveedor según si con ella cumple o no las normas establecidas en el artículo 8 *bis*⁶⁷.

Así mismo, no se considerará a la interfaz electrónica como proveedor cuando el valor intrínseco de la entrega supere los 150 euros o cuando el suministrador de bienes a clientes establecidos en la UE se encuentre también en la UE, con independencia del valor de la entrega⁶⁸.

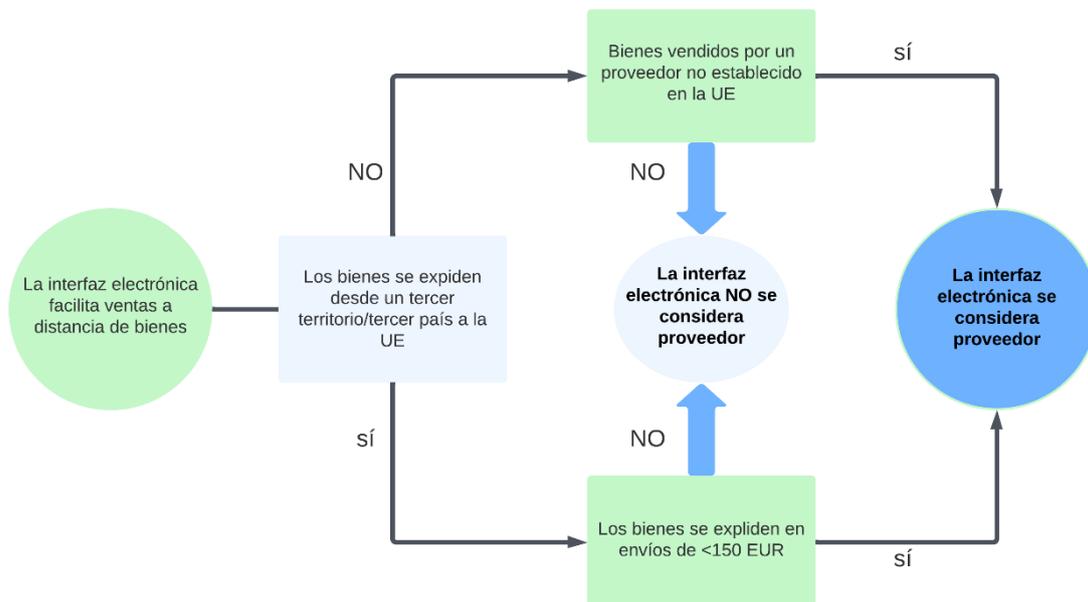


Ilustración 1: AGENCIA TRIBUTARIA. *Interfaces electrónicas (plataformas)*. Consultado a través de internet el 23 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/quienes-afectan/interfases-electronicas.html>]

A efectos del IVA, se consideran como proveedores a aquellos empresarios o profesionales que, por medio de una IE, faciliten las ventas o entregas a distancia de bienes importados a consumidores ubicados dentro de la UE. En este caso, podemos encontrarnos con dos situaciones. Por un lado, que el proveedor que vende sus bienes por

⁶⁷ Ob. Cit. VÁZQUEZ TAÍN, Miguel A., pp. 259-279.

⁶⁸ AGENCIA TRIBUTARIA. *Interfaces electrónicas (plataformas)*. Consultado a través de internet el 23 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/quienes-afectan/interfases-electronicas.html>]

medio de la interfaz digital sea él mismo quien realiza la entrega de estos (B2C); y por otro, que el proveedor entregue los bienes a la interfaz digital (B2B) y luego sea esta quien se encargue de enviar los bienes al consumidor final⁶⁹ (B2C).

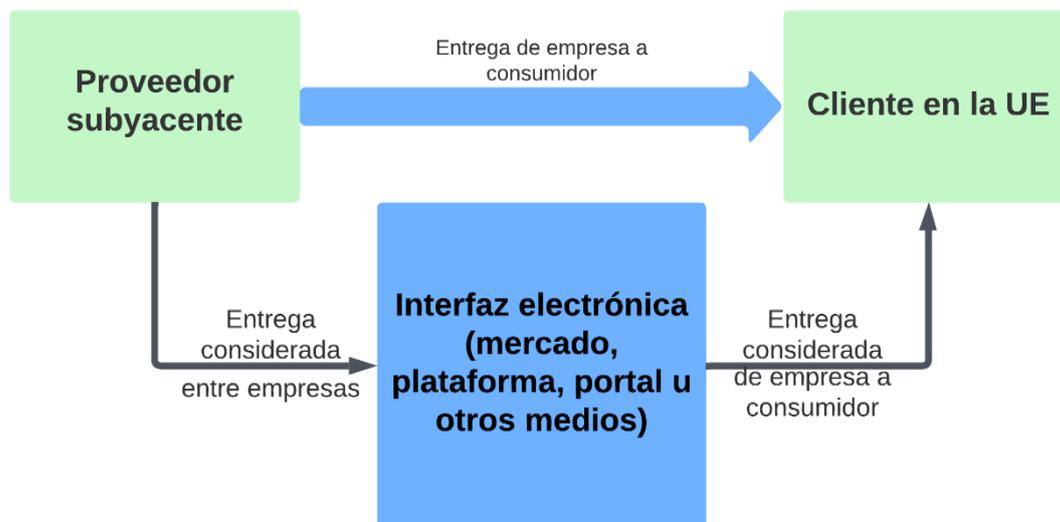


Ilustración 2: AGENCIA TRIBUTARIA. *Interfaces electrónicas (plataformas)*. Consultado a través de internet el 23 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/quienes-afectan/interfaces-electronicas.html>]

Según el artículo 14 *bis* de la DIVA, la entrega de bienes del proveedor a la interfaz electrónica (B2B) puede tener lugar fuera de la UE, en cuyo caso no se aplica la normativa de la Unión sobre el IVA; o dentro de la misma, considerando entonces que se encuentra exenta de IVA, pero reconociéndose el derecho a deducción⁷⁰ para el proveedor. En este último caso, el proveedor deberá expedir factura a la interfaz electrónica según las normas del Estado donde se efectúe la entrega⁷¹.

Por otro lado, cuando la venta se realiza entre la interfaz electrónica y el consumidor final, el ya mencionado artículo 14 *bis* considera que puede tratarse de una venta a distancia de bienes importados o de una entrega de bienes dentro de la UE.

⁶⁹ Ob. Cit. VAZQUEZ TAÍN, Miguel A., pp. 259-279.

⁷⁰ Artículos 136 bis y 169, letra b), de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁷¹ AGENCIA TRIBUTARIA. *Interfaces electrónicas (plataformas)*. Consultado a través de internet el 23 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/quienes-afectan/interfaces-electronicas.html>]

Tanto si se considera una venta a distancia de bienes importados como si se considera una entrega de bienes dentro de la UE, la interfaz electrónica queda obligada a gravar la entrega de bienes con el IVA del Estado miembro de consumo y a remitir este a la administración tributaria de dicho Estado⁷². Para ello, serán de aplicación las normas de facturación del Estado miembro de identificación, pudiendo estar el proveedor acogido a un régimen especial o, en caso de no estar, siguiendo las normas de facturación del Estado donde tiene lugar la venta a distancia⁷³.

La IE también puede actuar como facilitadora de la entrega. En este caso, debemos dirigirnos al artículo 1 *bis* del RIVA, modificado por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio; el cual, a efectos de lo previsto en los artículos 8 *bis* y 166 *bis* de la LIVA, considera que el empresario utiliza la IE como mecanismo para facilitar la entrega de bienes en los términos dispuestos en los artículos 5 *ter* y 54 *ter* del Reglamento de Ejecución (UE) 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 IVA.

Por un lado, el artículo 5 *ter* nos aporta una definición de lo que entendemos por «facilitar», considerando tal actividad como «*la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica*». Esto siempre y cuando el sujeto pasivo no establezca los términos y condiciones de la entrega o no intervenga en la autorización del cobro, el pedido o la entrega de los bienes⁷⁴.

Así mismo, el artículo 5 *ter* del REDIVA cuenta con un segundo apartado en el que se incluyen aquellos supuestos en los que la IE no deberá ser considerada sujeto pasivo, teniendo lugar estos cuando los sujetos pasivos solo se encarguen:

«a) *del tratamiento de los pagos en relación con la entrega de bienes;*

b) del listado o la publicidad de bienes;

⁷² *Ut supra.*

⁷³ Artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁷⁴ Ob. Cit. VAZQUEZ TAÍN, Miguel A., pp. 259-279.

c) de la reorientación o la transferencia de clientes a otras interfaces electrónicas en las que los bienes se ofrezcan a la venta, sin ninguna otra intervención en la entrega».

5.3.- REGLAS DE TRIBUTACIÓN

El artículo 1 *bis* de la RIVA a su vez nos remite al artículo 54 *ter* del REDIVA, el cual establece una serie de obligaciones generales⁷⁵ que deberá cumplir el empresario o profesional cuando emplee una interfaz electrónica como un mecanismo para facilitar las prestaciones de servicios⁷⁶ sin que esta tenga la condición de sujeto pasivo. Estas obligaciones podrían resumirse en la obligación de llevar un registro detallado de los suministros aportados a la interfaz facilitadora al que los Estados miembros, previa solicitud, puedan acceder por vía electrónica⁷⁷.

Además de las mencionadas obligaciones generales del artículo 54 *ter* del REDIVA, las interfaces electrónicas, cuando actúan como sujetos pasivos, también son objeto de una serie de obligaciones registrales establecidas en el artículo 54 *quater* del REDIVA, cuya transposición en el ordenamiento español se corresponde con los artículos 166 *bis* de la LIVA y 62 *bis* del RIVA. Estos artículos establecen la obligación de llevar a su vez un registro electrónico que permita a la Administración tributaria comprobar la correcta declaración del impuesto. Según lo dispuesto en el apartado dos del artículo 166 *bis*, dicho registro deberá contener: el nombre, la dirección postal y electrónica del proveedor o el portal web de este desde el que realice sus operaciones y, en caso de estar disponibles, su NIF y el número de su cuenta bancaria o virtual; así mismo, deberá contener una descripción detallada de los bienes, transporte y número de pedido y una descripción de los servicios prestados⁷⁸.

Cuando la interfaz no tenga la condición de proveedor, también estará obligada al cumplimiento de estas obligaciones si la interfaz presta servicios a personas que no tengan

⁷⁵ Estas obligaciones se encuentran recogidas a su vez en los artículos 242 *bis* de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁷⁶ A diferencia del artículo 5 *ter* del REDIVA, el artículo 54 *ter* no solo incluye las entregas de bienes, sino también las prestaciones de servicios.

⁷⁷ Registro que, según el apartado segundo del artículo 242 *bis* de la DIVA, deberá mantenerse por un período de diez años a partir del final del ejercicio en que se haya realizado la operación.

⁷⁸ Ob. Cit. VAZQUEZ TAÍN, Miguel A., pp. 259-279.

la condición de empresarios o profesionales siempre que esta no tenga la consideración de proveedor según lo establecido en el artículo 9 *bis*⁷⁹ del REDIVA, si esta facilita entregas dentro de la UE y el proveedor subyacente se encuentra en la misma y si las ventas a distancia facilitadas por medio de la interfaz digital exceden el valor de 150 euros⁸⁰.

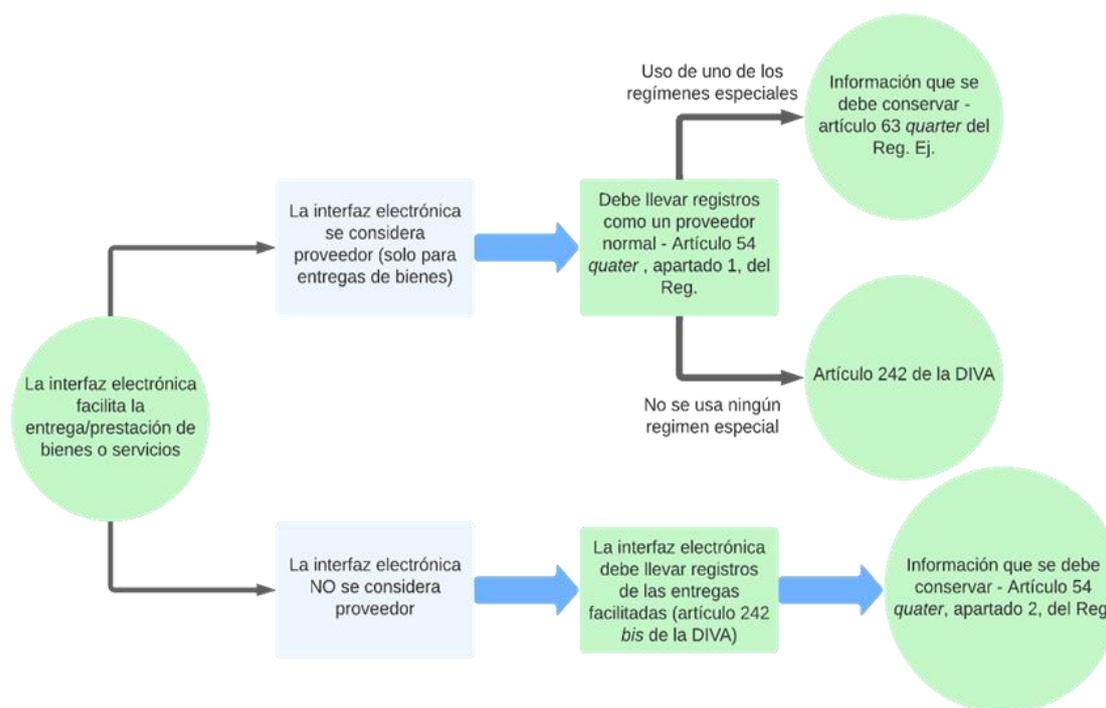


Ilustración 3: AGENCIA TRIBUTARIA. *Interfaces electrónicas (plataformas)*. Consultado a través de internet el 23 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/quienes-afectan/ interfaces-electronicas.html>]

⁷⁹ El artículo 9 *bis* establece en su apartado primero lo siguiente respecto a cuando la interfaz electrónica actúa en nombre propio: «A efectos del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes. Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse las siguientes condiciones: a) la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios; b) el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y el prestador de estos servicios».

⁸⁰ AGENCIA TRIBUTARIA. *Interfaces electrónicas (plataformas)*. Consultado a través de internet el 23 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/quienes-afectan/ interfaces-electronicas.html>]

6.- REGÍMENES ESPECIALES

El Real Decreto-Ley 7/2021 también modificó el Capítulo XI del Título IX de la LIVA con la intención de simplificar la tramitación del IVA que se desprendía de las ventas y prestaciones de servicios a distancia. A partir del 1 de julio de 2021, se dejó de hacer referencia al concepto miniventanilla única (*MOSS*) para pasar a hablar de ventanilla única (*OSS*), la cual consiste en una versión ampliada del régimen anterior. De este modo, el nuevo régimen ya no solo se limita a incluir los servicios electrónicos y de televisión, radiodifusión y telecomunicaciones, sino también todos los servicios prestados por un empresario o profesional a consumidores finales, siempre y cuando estos tengan lugar en un estado miembro donde no esté establecido el sujeto pasivo.

Este nuevo modelo se encuentra actualmente recogido en los artículos 163 y siguientes de la LIVA, los cuales disponen tres regímenes diferentes: el régimen exterior a la Unión (*UEOSS*), el régimen de la Unión (*UOSS*) y el régimen de importación (*IOSS*); de los cuales hablaremos más adelante. El objeto de todos ellos consiste en permitir que el empresario o profesional que realiza entregas de bienes o presta servicios a distancia no tenga por qué identificarse en cada uno de los Estados miembros de la UE donde realiza su actividad⁸¹. Para esto, la *OSS* les permite registrarse electrónicamente en un único Estado miembro de su elección, desde el que podrán presentar una única declaración del IVA de manera electrónica, sin necesidad de llevar a cabo tales trámites en todos los Estados en los que efectúen ventas de bienes o presten servicios⁸².

Estos tres regímenes son de carácter opcional y se puede estar inscrito a varios de ellos a la vez, pues cada uno de ellos puede cubrir diferentes entregas y estar abierto a diferentes sujetos pasivos; por lo tanto, empresario o profesional establecido en la UE podría utilizar al mismo tiempo el régimen *UOSS* y el *IOSS* según el tipo de transacción que estuviera ejecutando⁸³.

⁸¹ Ob. Cit. RAMÍREZ GÓMEZ, p. 27.

⁸² AGENCIA TRIBUTARIA. *Los nuevos regímenes especiales de ventanilla única aplicables a las prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes y determinadas entregas interiores*. Consultado vía internet el 18 de enero del 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/nuevos-regimenes-especiales-ventanilla-unica.html>]

⁸³ *Ut supra*.

Para que tal medida tenga vigencia para ellos, en España estos deberán inscribirse al régimen correspondiente por medio del formulario 035⁸⁴, excepto si ya formasen parte del MOSS de manera previa, en cuyo caso se entenderá que pasan al régimen OSS de manera automática. En caso de no querer tal cambio, a los empresarios inscritos al MOSS se les dio la oportunidad de notificarlo antes del 16 de junio del 2021 por medio del formulario 034 de cese⁸⁵. De acuerdo con el artículo 61 *terdecies* del RIVA, la declaración realizada por estos modelos tendrá efectos «a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o b) desde el día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del Impuesto para el régimen de importación».

Por otro lado, la renuncia deberá efectuarse con «al menos quince días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que vaya a dejar de utilizarse el régimen especial y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión» o con «al menos quince días antes del mes anterior a aquel en que vaya a dejar de utilizarse el régimen de importación y surtirá efecto a partir del primer día del mes siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese. En este caso, el empresario o profesional dejará de estar autorizado a utilizar este régimen especial para las entregas de bienes que realice a partir de esa fecha». Asimismo, las modificaciones en la información facilitada con la declaración de inicio de operaciones deberán llevarse a cabo en un plazo máximo de 10 días a partir del mes siguiente al del cambio⁸⁶.

Cuando hablamos del Estado en que se identifica el empresario o profesional para poder aplicar los regímenes OSS, nos estamos refiriendo al Estado miembro de identificación (EMI). Dicho Estado pasa a constituir el lugar desde el cual el empresario cumplirá con las obligaciones tributarias procedentes de sus operaciones en terceros

⁸⁴ Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el formulario 035.

⁸⁵ Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034.

⁸⁶ *Vid.* artículo 61 *quingiesdecies* del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

estados y su determinación dependerá de diversos factores⁸⁷. Por un lado, si el empresario o profesional tiene su sede o establecimiento, o el de un intermediario, en un Estado miembro de la UE, este pasará a considerarse el EMI. Mientras que, si el Estado se es un tercero ajeno a la Comunidad, este tendrá la posibilidad de elegir un Estado según los criterios contenidos en la siguiente tabla:

Determinación del Estado Miembro de Identificación (EMI)

Estado miembro de identificación (EMI)			
	UEOSS	UOSS	IOSS
Sujetos pasivos establecidos en la UE.	---	<p>Estado miembro en el que está establecida la actividad económica.</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Si la actividad económica está fuera de la UE,</p> <p>Estado miembro del establecimiento permanente.</p>	
Sujetos pasivos no establecidos en la UE.	Libertad de elección de EMI.	Estados miembros desde los que se expiden los bienes.	El EMI es el EMI del Intermediario. Debe designarse a un intermediario para utilizar el régimen de importación.
Sujetos pasivos no establecidos en la UE, sino en un tercer país con acuerdo de asistencia mutua.	Libertad de elección de EMI.		Libertad de elección de EMI.

⁸⁷ COMISIÓN EUROPEA. *Guía de la ventanilla única del IVA (aplicable a partir del 1 de julio de 2021)*. Edición digital. Bruselas, 2021, pp. 11-15.

Intermediario	---	---	<p style="text-align: center;">Estado miembro en el que está establecida la actividad económica.</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">Si la actividad económica está fuera de la UE,</p> <p style="text-align: center;">Estado miembro del establecimiento Permanente.</p>
----------------------	-----	-----	--

Tabla 4: COMISIÓN EUROPEA. *Guía de la ventanilla única del IVA (aplicable a partir del 1 de julio de 2021)*. Edición digital. Bruselas, 2021, p. 15.

Del mismo modo que existen Estados miembros de identificación, también existen Estados miembros de consumo (EMC) en el que se considera que tiene lugar la prestación. O, en caso de terceros países o existencia de intermediario, aquel Estado al que llegue la expedición o el transporte de los bienes⁸⁸. En este sentido, en España se han suscitado una serie de problemas relativos a los empresarios o profesionales con sede en Canarias, Ceuta y Melilla, a lo que la Agencia Tributaria Española⁸⁹ ha indicado que «*si no tienen ningún establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del impuesto ni en el resto de la Comunidad, deberán optar por el Régimen exterior a la Unión*»; mientras que «*si disponen de un establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del impuesto o en el resto de la Comunidad, deberán optar por el Régimen de la Unión*».

⁸⁸ COMISIÓN EUROPEA. *Guía de la ventanilla única del IVA (aplicable a partir del 1 de julio de 2021)*. Edición digital. Bruselas, 2021, pp. 7-8.

⁸⁹ AGENCIA TRIBUTARIA. *Los nuevos regímenes especiales de ventanilla única aplicables a las prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes y determinadas entregas interiores*. Consultado vía internet el 18 de enero del 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/nuevos-regimenes-especiales-ventanilla-unica.html>]

6.1.- EL RÉGIMEN EXTERIOR DE LA UNIÓN (EUOSS)

La mayor parte del contenido referente al denominado «régimen exterior de la Unión» ha permanecido inalterado con la reforma introducida el 1 de julio de 2021, por lo que nos dedicaremos a hacer una breve mención a la ampliación que ha sufrido este a raíz de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 7/2021. Esta afecta principalmente a servicios que, por aplicación de los criterios de localización previstos en el artículo 70 de la LIVA, se consideran prestados en territorio comunitario. Por tanto, afecta a servicios tales como los servicios de alojamiento prestados por sujetos pasivos no establecidos en la UE, la admisión de eventos de carácter cultural o similares, los servicios de transporte y las actividades accesorias propias de los servicios de transporte⁹⁰.

En este caso, el sujeto pasivo ajeno a la Comunidad podrá elegir un Estado miembro de la misma a efectos de identificación para el cumplimiento de sus obligaciones formales y materiales respecto al impuesto⁹¹. La declaración-liquidación de este se presentará durante el mes siguiente al del periodo referido, debiendo incluir la cantidad global del IVA correspondiente a cada EMC en que se haya devengado y que se ingresará desde el país elegido a efectos de identificación⁹², lo que supone una reforma respecto al régimen anterior, donde el plazo para la declaración era de veinte días naturales.

6.2.- EL RÉGIMEN DE LA UNIÓN (UOSS)

Pueden acogerse a este régimen tanto los empresarios o comerciantes establecidos en la Comunidad que presten servicios a consumidores finales establecidos en un estado distinto al del empresario o profesional⁹³; y, por otro lado, aquellos que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes o entregas de bienes según los términos del artículo 8 *bis* de la LIVA. Por tanto, las actividades incluidas en este régimen son⁹⁴:

- a) Prestaciones transfronterizas de servicios que se presten dentro del territorio de la UE a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo (B2C).

⁹⁰ Ob. Cit. RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador., pp. 31-32.

⁹¹ *Ut supra*.

⁹² COMISIÓN EUROPEA. *Guía de la ventanilla única del IVA (aplicable a partir del 1 de julio de 2021)*. Edición digital. Bruselas, 2021, pp. 31-48.

⁹³ Artículo 163 *unvicies* de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁹⁴ Ob. Cit. RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, pp. 31-32.

- b) Ventas intracomunitarias de bienes.
- c) Las entregas nacionales de bienes realizadas por los «*sujetos pasivos considerados proveedores*», las cuales pueden declararse de manera excepcional dentro de este régimen en aquellas entregas en que la interfaz electrónica tenga la consideración de proveedor.

Una vez se haya optado por este régimen, se deberá liquidar el IVA correspondiente a través de una ventanilla única establecida en el EMI, que se corresponderá con aquel en el que el empresario tenga establecida la sede de su actividad económica o, en su defecto, el Estado donde se ubique su establecimiento permanente⁹⁵; debiendo el empresario, en caso de haber varios establecimientos, optar por uno de ellos⁹⁶.

6.3.- EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN (IOSS)

Este régimen, regulado en los artículos 163 *quinicies* y siguientes de la LIVA, constituye un nuevo tipo de régimen especial al que podrán acogerse los sujetos pasivos que, estando establecido o no en la Comunidad, realicen ventas a distancia de bienes importados de terceros países cuyo envío no supere un valor intrínseco de 150 euros; excepto en caso de productos sujetos a impuestos especiales⁹⁷. Estando incluidos en este caso también aquellos bienes de cuantía inferior a 22 euros, pues la reforma del 1 de junio del 2021 de la LIVA por considerar que tal exención afectaba a la competencia y facilitaba supuestos de fraude.

Pueden optar a este régimen todos aquellos «*sujetos pasivos considerados proveedores*», ya sean aquellos que se encuentren establecidos en la comunidad o que actúen desde un país extranjero por medio de un intermediario, quedando este obligado al cumplimiento de las obligaciones que se desprendan del régimen. Según la Agencia Tributaria española⁹⁸, cuando hablamos de la figura del intermediario, nos referimos a «*aquella persona establecida en la Comunidad a quien designa el empresario o profesional que realiza ventas a distancia de bienes importados de un país o territorio*

⁹⁵ Vid. 163 *unvicies* de la LIVA.

⁹⁶ Ob. Cit. RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, pp. 31-32.

⁹⁷ AGENCIA TRIBUTARIA. *Los nuevos regímenes especiales de ventanilla única aplicables a las prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes y determinadas entregas interiores*. Consultado vía internet el 18 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/nuevos-regimenes-especiales-ventanilla-unica.html>]

⁹⁸ *Ut supra*.

tercero y que, en nombre y por cuenta de este, queda obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del régimen de importación y es titular de las relaciones jurídicas-tributarias derivadas del mismo».

Además de las obligaciones relativas al intermediario, el artículo 163 *septuagésimo* de la LIVA incluye otra serie de obligaciones relativas a quienes se encuentren inscritos al régimen *IOSS*, entre las que se encuentran disponer de un número de identificación fiscal, declarar por vía electrónica la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en el régimen especial y la declaración-liquidación mensual del IVA (con independencia de si se han efectuado o no operaciones que lo apliquen), ingresar el impuesto que corresponda a cada declaración-liquidación, mantener un registro de las operaciones realizadas en este régimen y expedir y entregar factura⁹⁹.

Regímenes especiales

	Régimen exterior a la Unión/ ventanilla única	Régimen de la Unión/ ventanilla única	Régimen de importación / ventanilla única para las importaciones
Tipos de entregas o prestaciones	TODAS las prestaciones de servicios de empresas a consumidores en la UE.	TODAS las prestaciones intracomunitarias de servicios de empresas a consumidores. Ventas intracomunitarias a distancia de bienes. Entregas nacionales de bienes de empresas a consumidores según el artículo 14 bis, apartado 2.	Ventas a distancia de bienes importados en envíos ≤ 150 EUR.
Sujetos pasivos	No establecidos en la UE	Solo establecidos en la UE.	Establecidos dentro y fuera de la UE,

⁹⁹ Ob. Cit. RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, pp. 31-32.

		Establecidos dentro y fuera de la UE. Interfaces electrónicas establecidas dentro y fuera de la UE.	incluidas las interfaces electrónicas.
--	--	--	--

Tabla 5: AGENCIA TRIBUTARIA. *Los nuevos regímenes especiales de ventanilla única aplicables a las prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes y determinadas entregas interiores.* Consultado vía internet el 18 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/nuevos-regimenes-especiales-ventanilla-unica.html>]

Las obligaciones formales de este régimen, recogidas en el artículo 163 *duovices* de la LIVA y desarrolladas por el artículo 61 *sexiesdecies* del RIVA, son las siguientes¹⁰⁰:

- a) Disponer de NIF¹⁰¹.
- b) Declarar de manera electrónica el inicio, la modificación o el cese de las operaciones comprendidas en este régimen¹⁰².
- c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación¹⁰³ del IVA e ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación.
- d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.
- e) Expedir y entregar factura.

Por último, se introduce en este régimen una modificación relativa a la rectificación de las autoliquidaciones¹⁰⁴, debiendo efectuarse estas en un plazo máximo de tres años a partir de la fecha inicial de presentación¹⁰⁵.

¹⁰⁰ Ob. Cit. VAZQUEZ TAÍN, Miguel A., pp. 364-429.

¹⁰¹ Vid. 164.uno.2º de la LIVA.

¹⁰² Vid. proyecto de orden formulario 035.

¹⁰³ Vid. proyecto de orden 369 y artículos 4 del Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión y 60 bis del RIVA.

¹⁰⁴ AGENCIA TRIBUTARIA. *Los nuevos regímenes especiales de ventanilla única aplicables a las prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes y determinadas entregas interiores.* Consultado vía internet el 18 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/nuevos-regimenes-especiales-ventanilla-unica.html>]

¹⁰⁵ Anteriormente debían realizarse conforme a lo dispuesto en los artículos 120.3 y 122 de la Ley General Tributaria.

7.- OTRAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS A RAÍZ DEL REAL DECRETO-LEY 7/2021

7.1.- ELIMINACIÓN DE LAS EXENCIONES A LAS IMPORTACIONES DE ESCASO VALOR

Hace más de una década, 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, introdujo una serie de modificaciones en el artículo 34 de la LIVA, eximiendo del pago del IVA a aquellas importaciones cuyo valor global no excediera los 22 euros¹⁰⁶, excepto en el caso de determinados productos alcohólicos, perfumes y tabaco.

Sin embargo, con la actual redacción de la LIVA, modificada por el Real Decreto-Ley 7/2021, se ha eliminado la exención prevista en dicho artículo por considerar que esta suponía una discriminación en las operaciones realizadas entre operadores comunitarios y no comunitarios; dando lugar también a una posible fuente de fraude fiscal¹⁰⁷. De este modo, todas aquellas importaciones que no se acojan IOSS estarán obligadas a liquidar el IVA de sus importaciones.

7.2.- DEVOLUCIONES DEL IVA A EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO ESPAÑOL

Otra modificación corresponde a los artículos 119 y 119 *bis* de la LIVA, los cuales han sido desarrollados correlativamente por los artículos 31 y 31 *bis* del RIVA. Estos artículos establecen dos procedimientos específicos relativos a la devolución de las cuotas soportadas dentro del territorio de aplicación del impuesto español; estando el 119 destinado a aquellos empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros

¹⁰⁶ Anteriormente esta cantidad era de 150 euros.

¹⁰⁷ Ob. Cit. ALFONSO GALÁN, Rosa María, et al., pp. 342-362.

y el 119 *bis* a aquellos que se encuentren en terceros territorios con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla¹⁰⁸.

Hasta esta reforma, la jurisprudencia y la doctrina administrativa del Tribunal Económico-Administrativo Central consideraban que nos encontrábamos frente a un procedimiento de devolución derivado de la normativa del IVA y, por tanto, se aplicaban las normas reguladoras del mismo de manera subsidiaria¹⁰⁹. A la vista de la problemática que estas normas suscitaban para la Administración, la actual redacción de la LIVA, no sin cierta controversia, ha tratado de eliminar trámites en un intento por simplificar estas devoluciones, siendo de aplicación exclusiva cuanto figura en los artículos 31 y 31 bis de la RIVA y en la normativa comunitaria al respecto¹¹⁰.

7.3.- TIPO IMPOSITIVO DE PRODUCTOS PARA COMBATIR LA COVID-19

Una última modificación introducida en la LIVA, de poco interés hoy en día, a la que cabe hacer mención es a la ampliación hasta el 31 de diciembre del 2021 de la aplicación de un tipo cero por ciento a las entregas interiores, importaciones y exportaciones intracomunitarias de material sanitario encaminado a combatir la COVID-19, siempre y cuando sus destinatarios fueran entes públicos sin ánimo de lucro y centros hospitalarios¹¹¹.

7.4.- MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DE FACTURACIÓN POR EL REAL DECRETO 424/2021

El Reglamento de Facturación sufrió modificaciones en su artículo 2 para ajustarse a las modificaciones introducidas a la hora de expedir factura en la nueva normativa relativa al IVA en el comercio electrónico. Debiendo expedir factura y copia cuando las entregas se refieran a bienes incluidos en el artículo 68.Tres.a) y cinco de la

¹⁰⁸ *Ut supra*.

¹⁰⁹ *Vid.* BAS SORIA, Javier. «La devolución del IVA a un no establecido en un supuesto de simulación relativa: Análisis de la STS de 25 de octubre de 2015, rec. núm. 3857/2013». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 2016, p. 116-123.

¹¹⁰ *Ob. Cit.* ALFONSO GALÁN, Rosa María, et al., pp. 342-36.

¹¹¹ *Ut supra*.

LIVA y no pudiendo expedirse factura simplificada respecto a estos bienes¹¹² (salvo que resulte de aplicación un régimen especial de la Unión).

7.5.- MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO GENERAL DE LAS ACTUACIONES Y LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y DE DESARROLLO DE LAS NORMAS COMUNES DE LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS (RGAT) POR EL REAL DECRETO 424/2021

La nueva redacción de las normas relativas al IVA en el comercio electrónico también hizo necesaria la modificación de una serie de preceptos en materia de censos de tributación con la intención de incorporar de manera expresa la opción y revocación a la tributación en los Estados de destino para aquellas empresas establecidas en un Estado de la Unión que no superen el umbral común de 10.000 euros anuales en ventas a distancia relativas a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión¹¹³.

8.- CONCLUSIONES

Es muy posible que estas reformas introducidas por el Real Decreto-Ley 7/2021 relativas al IVA en el comercio electrónico no sean las últimas. Las tecnologías de la información y la comunicación avanzan cada año y, con ellas, también lo hacen los nuevos modelos de negocio. Este trabajo ha pretendido realizar un estudio relativo al paradigma actual del comercio electrónico, así como de su tributación en materia del IVA. Por tanto, de lo expuesto podemos obtener las siguientes conclusiones:

PRIMERA.- La entrada en vigor del Real Decreto-Ley 7/2021 supuso la modificación del tratamiento dado hasta ahora a las ventas a distancia y las prestaciones

¹¹² ALFONSO GALÁN, Rosa María, et al. «Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación». *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 9(2), 2021, pp. 351–353.

¹¹³ *Ut supra*.

transfronterizas de servicios, favoreciendo de este modo el uso de la tributación en destino como norma general. Esto resulta de gran importancia, pues el Estado de destino es aquel en que se disfruta efectivamente de los bienes o servicios adquiridos a distancia. Debiendo ser, por tanto, el lugar donde deban grabarse tales adquisiciones siempre que resulte posible.

SEGUNDA- La nueva consideración dada a las interfaces electrónicas, otorgándoles la condición de proveedores en determinados casos, ha supuesto un gran avance a la hora de entender los servicios prestados por medio de estas plataformas y las ventas realizadas a través de las mismas. Como bien se ha visto, hoy en día los consumidores ya no necesitan ponerse en contacto directo con el vendedor para llegar a un acuerdo, pudiendo realizar transacciones donde la mayor parte de las gestiones se realizan como una máquina. Este proceso de automatización supone múltiples comodidades, al mismo tiempo que genera el problema de qué consideración deben tener tales interfaces, razón por la cual la nueva regulación ha pasado a darles dicha consideración de proveedores.

TERCERA- Hasta hace unos años se implementó la miniventanilla única o *MOSS* como un mecanismo para facilitar la tributación al que podían inscribirse quienes cumplieran una serie de requisitos legales. Su uso fue el precedente de la actual ventanilla única, la cual amplió los supuestos previstos para su utilización, dando lugar a una serie de regímenes especiales a los cuales el empresario o profesional podrá inscribirse según si se encuentra en la UE, en un tercer Estado o en el régimen de importación. Con esto se espera seguir simplificando la tributación para cumplir con los planes previstos por la UE para la creación de un mercado global accesible y competitivo para todos sus operadores.

CUARTA- Antes de la eliminación de la exención de bienes de escaso valor, el mercado se encontraba ante un gran número de situaciones en que los sujetos pasivos se aprovechaban de esta para evadir sus obligaciones fiscales, causando tanto problemas de recaudación como de competencia. Esto puede interpretarse como el punto final de una disminución progresiva de la exención, cuya cantidad se había ido reduciendo a lo largo de los años hasta llegar a la desaparición total. Sin embargo, los bienes de escaso valor todavía siguen siendo objeto de debate, pues al mismo tiempo que desapareció su exención se introdujo un nuevo régimen cuando estos adoptan la consideración de bienes

importados, pudiendo recaudarse el impuesto en la Aduana. Por tanto, la tributación de este tipo de bienes todavía presenta una serie de dificultades que podrían ser objeto de simplificación en un futuro.

QUINTA- La constante ampliación del comercio electrónico y el surgimiento de nuevas formas de negocio a distancia han supuesto un gran número de oportunidades en lo relativo al comercio. Al mismo tiempo, la velocidad a la que se desarrollan, muy superior a la del ordenamiento jurídico, y la dificultad de control que esto supone, hace que las constantes reformas de la ley resulten necesarias para su correcta adecuación a la realidad de los mercados en cada momento.

En definitiva, la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 7/2021 solventó varios de los problemas que venía arrastrando la legislación tributaria hasta el momento. Mas no por ello hay que olvidar que, al mismo tiempo que las nuevas tecnologías ofrecen a su vez nuevas oportunidades para la innovación, la competitividad y el crecimiento si saben aprovecharse; estas también ofrecen una serie de retos a los que la legislación debe hacer frente, creando para ello un sistema donde se permita la competencia de las empresas y se salvaguarden los derechos de los consumidores, así como poniendo a su disposición los mecanismos necesarios para hacer posible la tributación del IVA de manera sencilla.

9.- BIBLIOGRAFÍA

- ALFONSO GALÁN, Rosa María, et al. «Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación». *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 9, diciembre, 2021.
- ALFONSO GALÁN, Rosa María, et al. «Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación». *Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 9(2), 2021.
- BAS SORIA, Javier. «La devolución del IVA a un no establecido en un supuesto de simulación relativa: Análisis de la STS de 25 de octubre de 2015, rec. núm. 3857/2013». *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2016.
- BASANTES ANDRADE, Andrea Verenice, et al. «Comercio electrónico», *UTN*, 2016.
- BUDOVA, Darya; LÓPEZ POMBO, David. «La tributación indirecta en España ante la digitalización de la economía». *ICE*, 2020.
- CALVO VÉRGEZ, Juan. «El régimen especial aplicable en el IVA a los servicios prestados por vía electrónica: principales cuestiones». *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, 2009, no 37.
- COMISIÓN EUROPEA. *Guía de la miniventanilla única de IVA*. Bruselas, 2013.
- COMISIÓN EUROPEA. *Guía de la ventanilla única del IVA (aplicable a partir del 1 de julio de 2021)*. Edición digital. Bruselas, 2021.
- COMISIÓN EUROPEA. *Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir*. Bruselas, COM(2016) 148 final.
- COMISIÓN EUROPEA. *Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa*. Bruselas, COM(2015) 192 final.
- CUELLO, Rafael Oliver. «Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico». *Quincena fiscal*, 2021, no 18.
- DÍAZ CÓNDOR, Ana. «IVA. Tributación de las operaciones on line: Antecedentes y situación tras la directiva 2002/38/CE». *Proyecto social: Revista de relaciones laborales*, 2003, no 10.

- INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDIOS FISCALES. *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española: Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas-Secretaría General, 2000.
- KABA, Ibrahim. *Elementos básicos de comercio electrónico*. Editora Universitaria, La Habana, 2008.
- LEBÓN SÁNCHEZ, Camilo; VALIÑO CASTRO, Aurelia. «Tributación en destino del IVA en los servicios online. Razones e implicaciones». *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, 2021, no 16.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes, et al. «El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)». *Crónica tributaria*. Universidad de Alicante. Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras, 2009, no 133.
- OUBIÑA BARBOLLA, Javier. «Transformación digital, redes sociales y comercio electrónico en la estrategia empresarial frente a la covid-19». *Economistas*, 2020, vol. 170.
- RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. «La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales. Estudios financieros». *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 2021, no 459.
- SÁNCHEZ MANZANO, José Daniel. «Las modificaciones en el comercio electrónico y las ventas a distancia en el IVA». *Aranzadi digital*, 2021, no 1.
- VAZQUEZ TAÍN, Miguel A. *Fiscalidad del comercio electrónico: Impuesto sobre el Valor Añadido. Nueva regulación aplicable desde el 1 de julio de 2021*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.
- VERDÚN FRAILE, Eduardo; HERNÁNDEZ MONEO, Íñigo. «Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas 2019-2022. Estudios financieros». *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 2019, no 436.

10.- WEBGRAFÍA

- AGENCIA TRIBUTARIA. *Interfaces electrónicas (plataformas)*. Consultado a través de internet el 23 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/quienes-afectan/interfaces-electronicas.html>]
- AGENCIA TRIBUTARIA. *Iva, telecomunicaciones y servicios electrónicos*. Consultado vía internet el 30 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/no-residentes/iva-empresarios-profesionales-no-establecidos.html>]
- AGENCIA TRIBUTARIA. *Los nuevos regímenes especiales de ventanilla única aplicables a las prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes y determinadas entregas interiores*. Consultado vía internet el 18 de enero del 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico.html>]
- AGENCIA TRIBUTARIA. *Manual práctico del IVA 2022. Capítulo 3. Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales*. Consultado vía internet el 30 de enero de 2023. [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videosfolletos/manualespracticos/manual-iva-2022/.html>]
- AGENCIA TRIBUTARIA. *Prestaciones de servicios*. Consultado vía internet el 30 de enero de 2023: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-operaciones-comercio-exterior/prestaciones-servicios>].
- EUROSTAT. *E-commerce statistics for individuals - Statistics Explained*. European Commission. Consultado vía internet el 23 de noviembre de 2022. [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=E-commerce_statistics_for_individuals]