

**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 del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes**  
**[DOUE L 348, de 29-XII-2017]**

**OBLIGACIONES RESPECTO DEL IVA PARA LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS  
Y LAS VENTAS A DISTANCIA DE BIENES**

La *Directiva (UE) 2017/2455* del Consejo que analizamos en esta reseña (en adelante, *Directiva 2017/2455*) tiene el objetivo principal de reformar dos Directivas: la *Directiva (UE) 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido* (en adelante, *Directiva IVA*) (La *Directiva IVA* ha sido reformada con anterioridad por las Directivas del Consejo, 2006/138/CE, de 19 de diciembre de 2006; 2007/75/CE, de 20 de diciembre de 2007; 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008; 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008; 2009/47/CE, de 5 de mayo de 2009; 2009/69/CE, de 25 de junio de 2009; 2009/162/UE, de 22 de diciembre de 2009; 2010/23/UE, de 16 de marzo de 2010; 2010/88/UE, de 7 de diciembre de 2010; 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010; 2013/42/UE, de 22 de julio de 2013; 2013/43/UE, de 22 de julio de 2013, y 2016/1065/UE, de 27 de junio de 2016) y la *Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva IVA en lo referente a la exención sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes* (en adelante, *Directiva 2009/132*). Esta reforma se centra en los regímenes especiales del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, *IVA*) establecidos para el comercio electrónico, es decir, a las prestaciones de servicios y ventas a distancia de bienes ya sea dentro de la Comunidad o con terceros territorios o terceros Estados, y ha sido denominada por muchos la mayor reforma del IVA en un cuarto de siglo, en tanto que supondrá, respecto de este impuesto, la supresión de fronteras fiscales en la Unión Europea (en adelante, *UE*) dada la instauración de un nuevo sistema de recaudación del impuesto basado en el principio de tributación en destino, la instauración del sistema de ventanilla única, la simplificación de las normas de facturación y la eliminación de la exención en la importación de pequeños envíos de escaso valor.

## 1. REFORMAS A LA DIRECTIVA IVA

Se modifican principalmente los *regímenes especiales para la aplicación del IVA a los sujetos pasivos no establecidos que prestan servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o servicios por vía electrónica a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos*, regímenes que fueron introducidos en el Capítulo 6 del Título XII con la reforma de 1 de enero de 2015 y que, en palabras del Consejo, presentan una serie de ámbitos que deben mejorarse. Así, se introducen *dos grupos de reformas*, el primero incluye modificaciones con efectos a partir del 1 de enero de 2019 y el segundo, con efectos a partir del 1 de enero de 2021.

- *Modificaciones a la Directiva IVA con efectos a partir del 1 de enero de 2019:*  
Este primer bloque de reformas deriva de *tres aspectos problemáticos* detectados por el Consejo en el ámbito de estos regímenes especiales.
- El *primero* deriva de la carga que supone para las microempresas establecidas en un Estado miembro que presten ocasionalmente servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, de televisión y aquellos prestados por vía electrónica a otros Estados miembros el tener que cumplir con obligaciones en materia de IVA en Estados miembros distintos de su Estado miembro de establecimiento. Por lo tanto, el Consejo ha decidido reducir esta carga estableciendo un umbral a escala comunitaria que, de no ser rebasado por dichas prestaciones de servicios, implicará que estas sigan estando sujetas a IVA en su Estado miembro de establecimiento. En consecuencia se reforma el artículo 58 relativo al lugar de realización de estas prestaciones de servicios por personas que no tengan la condición de sujeto pasivo estableciéndose que *no será aplicable* la regla general establecida de que el *lugar de prestación del servicio* es aquel donde estas empresas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente, cuando se cumplan las siguientes condiciones: *cuando* el proveedor esté establecido o, a falta de establecimiento, tenga su domicilio permanente o residencia habitual en un solo Estado miembro; *cuando* los servicios sean prestados a personas que no sean sujetos pasivos y estén establecidas o tengan su domicilio permanente o su residencia habitual en un Estado miembro distinto del Estado miembro mencionado en la condición anterior; y *cuando* el importe total, excluido el IVA, de los suministros prestados en el curso del año civil corriente no supere los 10.000 euros (en adelante, EUR), o el equivalente en moneda nacional (que deberá ser calculado aplicando el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo en la fecha de adopción de esta Directiva que analizamos), ni tampoco haya superado esa cantidad en el curso civil precedente. En el caso de que, en el curso del año civil, se haya superado este umbral de 10.000 EUR se aplicará a partir de dicha fecha como lugar de prestación de los servicios el establecido por la regla general. El Consejo también introduce dos obligaciones al Estado miembro en cuyo territorio estén establecidos los proveedores que reúnan las condiciones anteriormente detalladas o, a falta de establecimiento,

en el que tengan su domicilio permanente o su residencia habitual, la primera es otorgar a dichos proveedores el derecho a elegir que el lugar de prestación se determine de conformidad con la regla general, elección, que en todo caso, deberá aplicarse durante dos años civiles, y la segunda es la de adoptar las medidas pertinentes para controlar el cumplimiento de todas las condiciones señaladas por parte del sujeto pasivo.

- El *segundo* deviene de lo gravoso del requisito de tener que cumplir con *las exigencias en materia de facturación* de todos los Estados miembros a los que efectúan suministros. En este sentido, el Consejo señala que, para minimizar las cargas para las empresas, las normas relativas a la facturación deben ser las aplicables en el Estado miembro de identificación del proveedor. En este sentido, se reforma el artículo 219 *bis* relativo a la expedición de facturas, estableciéndose que, para los proveedores o prestadores de los servicios acogidos a uno de estos regímenes especiales, las normas de facturación aplicables no serán las del Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de bienes o la prestación de servicios, sino que serán aquellas del Estado miembro en el que el proveedor o prestador esté identificado.
  - Y el *tercero* deriva del hecho de que los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, pero con una inscripción a efectos del IVA en un Estado miembro por realizar ocasionalmente transacciones sujetas al IVA en dicho Estado miembro, no pueden utilizar ni el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad ni el régimen especial para los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad. En consecuencia, el Consejo establece que se debe *autorizar a estos sujetos pasivos a utilizar el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad*. A estos efectos, se reforma el punto 1 del artículo 358 *bis* referente a la definición de «sujeto pasivo no establecido en la Comunidad» a efectos de la aplicación de los regímenes especiales de prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, de televisión y aquellos prestados por vía electrónica, eliminando de la definición la coletilla «que no esté obligado por otro motivo a estar identificado a efectos del IVA». Por tanto, ahora hemos de entender que será un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad todo sujeto pasivo que no haya situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad ni posea en él un establecimiento permanente.
- *Modificaciones a la Directiva IVA con efectos a partir del 1 de enero de 2021:* Este segundo bloque de modificaciones deriva, en palabras del Consejo, de la necesidad de adaptar el mercado interior a la globalización y los cambios tecnológicos que han dado lugar a un crecimiento exponencial del comercio electrónico, es decir, a las ventas a distancia de bienes, tanto suministrados entre Estados miembros desde terceros territorios o terceros países a la Comunidad, que ya no pueden englobarse dentro de los regímenes especiales de prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, de televisión y aquellos prestados por vía

electrónica. En este sentido, el Consejo introduce las siguientes reformas teniendo en cuenta el principio de imposición en el lugar de destino y la necesidad de proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros, a fin de crear unas condiciones de competencia equitativas para las empresas afectadas y de minimizar las cargas que soportan.

- Se añade un nuevo apartado al artículo 14 encargado de delimitar el hecho imponible del IVA comunitario, en lo que respecta a la entrega de bienes, introduciéndose los conceptos «ventas intracomunitarias de bienes» y «ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países», con el fin de delimitar claramente el ámbito de aplicación de las nuevas medidas incorporadas con este segundo bloque de reformas.
- Se crean *cuatro nuevos regímenes especiales* para la aplicación del IVA:

*El primero* de estos nuevos regímenes especiales es el «Régimen especial aplicable a los servicios especiales prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad», el cual surge de la *modificación* del título del antiguo «Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad» establecido en la Sección 2 del Capítulo 6 del Título XII, capítulo que también ve modificado su título, que pasa a llamarse «Regímenes especiales para los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o realicen ventas a distancia de bienes». De esta manera, el Consejo elimina la particular referencia que se hacía a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos, eliminándolos también del artículo 358 que se encargaba de definirlos, ampliando así el ámbito de aplicación a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los sujetos no establecidos en la Comunidad. Entre las modificaciones más importantes que se introducen a este renovado régimen especial se encuentran: 1. Se implica como *nuevos sujetos pasivos a efectos del IVA a las interfaces electrónicas tales como mercados, plataformas, portales o medios similares* que a menudo recurren a servicios de almacenamiento y despacho de bienes, que es el caso de Amazon, Ebay, Wallapop, etc. El Consejo ha señalado que, si bien los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del IVA pueda ser considerada responsable solidaria del pago del IVA, ha quedado probado que esto no basta para garantizar la percepción efectiva y eficaz del impuesto. Por tales motivos, se añade el artículo 14 *bis* referente al hecho imponible del IVA para la entrega de bienes estableciéndose que, cuando un sujeto pasivo, utilizando una interfaz electrónica como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la venta a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 EUR, se considerará que dicho sujeto pasivo titular de la interfaz electrónica ha recibido y suministrado él mismo dichos bienes, al igual que si el suministro de bienes se realiza en el interior de la Comunidad por parte de un sujeto pasivo no establecido

en la Comunidad a una persona que no sea sujeto pasivo. Además, se añade el artículo 66 *bis* que establece que cuando sean las interfaces electrónicas las encargadas del pago del IVA, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producirá y se hará exigible una vez haya sido aceptado el pago. 2. Se instauran *nuevas reglas de determinación del lugar de realización del hecho imponible* para la entrega de bienes con transporte cuando se trate de ventas intracomunitarias a distancia de bienes, ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países a un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente y de las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países al Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, y se eliminan las excepciones establecidas en el artículo 34, excluyéndose las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte, de colección o de antigüedades y las entregas de medios de transporte ya que dichas entregas están sujetas al IVA conforme los regímenes especiales aplicables en dichos ámbitos (art. 35). 3. Se *extienden las excepciones relativas a la realización del hecho imponible* que el primer bloque de reformas introdujo al artículo 58, a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, pero se eliminan del artículo 58 y se incorporan en el nuevo Capítulo 3 *bis* del Título V.

El segundo es el «Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo», que, al igual que el anterior, surge de una *modificación* del antiguo «Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo» que contenía la Sección 3, del Capítulo 6 del Título XII. Entre las modificaciones más importantes que se introducen a este renovado régimen especial se encuentran: 1. *Se exige de la obligación de expedición de factura* que establece el artículo 220 a todos los sujetos pasivos que se acojan a este régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes. En palabras del Consejo, esta reforma tiene el objeto de reducir las cargas de las empresas que se acogen a este régimen especial, y añade que para ofrecer seguridad jurídica a las mismas es preciso que la definición de dichos suministros de bienes indique claramente que también se aplicará cuando las mercancías se transporten o expidan por cuenta del proveedor incluso cuando el proveedor intervenga indirectamente en el transporte o expedición de las mercancías. 2. *Se introducen nuevas obligaciones para la realización de la declaración del IVA* que se establecen en el artículo 369 *octies*, principalmente en el caso de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes cuando estos se expidan o transporten desde Estados miembros distintos del Estado miembro de identificación a efectos del IVA. Así, se establece que para estos sujetos pasivos la declaración del IVA deberá incluir, además de los requisitos generales que establecen los apartados 1 y 3 del artículo 369 *octies*, el importe total de dichas

ventas por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado los bienes, junto con el número de identificación individual a efectos del IVA o el número de referencia fiscal asignado por cada uno de dichos Estados miembros y esta declaración deberá incluir esta información con respecto a cada uno de los Estados miembros distintos del Estado miembro de identificación, desglosada por Estado miembro de consumo.

*El tercero, de nueva creación*, es el «Régimen especial similar para las ventas a distancia de bienes importados de terceros países o terceros territorios», que se introduce en la nueva Sección 4 del Capítulo 6 del Título XII. Este nuevo régimen solo comprenderá las ventas a distancia de bienes importados de terceros países o terceros territorios cuyo valor intrínseco no exceda de 150 EUR, con la excepción de los productos sujetos a impuestos especiales. Se podrán acoger a este régimen todos los sujetos pasivos que efectúen ventas a distancia de bienes importados de terceros países o terceros territorios que estén establecidos en la Comunidad; que estén o no establecidos en la Comunidad, pero que estén representados por un intermediario establecido en la Comunidad, así como todo sujeto pasivo establecido en un tercer país con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua y que realice ventas a distancia de bienes procedentes de ese tercer país. 1. Una de las novedades que se introducen con este nuevo régimen especial es el protagonismo a la figura del *intermediario*, que el Consejo define en el apartado 2 del nuevo artículo 369 *terdecies*, como una persona establecida en el Comunidad designada por el sujeto pasivo que efectúe ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países como deudor del IVA y como responsable del cumplimiento de las obligaciones previstas por este nuevo régimen especial en nombre y por cuenta de dicho sujeto pasivo. El Consejo señala que permitirles a los sujetos pasivos que se acogen a este régimen designar a un intermediario establecido en la Comunidad se fundamenta en el fin último de proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros. Así, la liquidación del IVA y el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la Directiva IVA, en cuanto respecta a este régimen especial, estarían «aseguradas». Sin embargo, esta obligación no debe imponerse si el sujeto pasivo que se acoja a este régimen especial se encuentra establecido en un país con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua. Este intermediario deberá cumplir con los mismos requisitos de identificación para con la Administración Tributaria que los sujetos pasivos y recibirá un número de identificación individual a efectos del IVA para él y en relación con cada sujeto pasivo que le haya designado como intermediario, número de identificación que utilizará únicamente para la aplicación de este régimen especial. 2. El *devengo del impuesto* se producirá y el impuesto se hará exigible en el momento de la entrega de los bienes, los cuales se considerarán entregados en el momento en el que se haya aceptado el pago. 3. *La declaración del IVA se hará en euros*. Sin embargo, el Consejo permite que los Estados miembros cuya moneda no sea el euro *podrán exigir que la declaración del IVA se haga en su moneda nacional* y si

las prestaciones se han cobrado en otras divisas el sujeto pasivo o su intermediario utilizarán en la declaración el tipo de cambio aplicable correspondiente al último día del período impositivo, pero se abonará en una cuenta bancaria en euros designada por el Estado miembro de identificación.

Y el cuarto, también de *nueva creación*, es el «Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones», el cual será aplicable en el caso de que no se opte por el régimen anteriormente expuesto y que por tanto recaerá sobre la importación de bienes en envíos cuyo valor intrínseco no exceda los 150 EUR, a excepción de los productos sujetos a impuestos especiales, y se incorpora en el Título XII en un nuevo Capítulo 7. Las particularidades de este régimen especial son: 1. El Estado miembro de importación *autorizará a la persona que presente las mercancías en aduana* por cuenta de la persona a la que estas vayan destinadas en el territorio de la Comunidad *a acogerse al régimen especial* de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones en relación con los bienes expedidos o transportados con destino a dicho Estado miembro, y esta persona *deberá tomar las medidas necesarias para garantizar* que la persona a la que vayan destinadas las mercancías *pague el impuesto correcto*. 2. La *persona a la que vayan destinadas las mercancías será responsable del pago del IVA*. 3. La *persona que presente las mercancías en aduana* en el territorio de la Comunidad *recaudará el IVA* de la persona a la que vayan destinadas las mercancías y *efectuara el pago* del impuesto así recaudado. 4. Los Estados miembros podrán disponer que *se aplique el tipo impositivo normal del IVA* en vigor en el Estado miembro de importación cuando se utilice el presente régimen especial.

*Estos cuatro regímenes especiales comparten los siguientes elementos comunes:* 1. Como refuerzo a la iniciativa del Consejo de permitir a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, pero con una inscripción a efectos del IVA en un Estado miembro, utilizar los regímenes especiales del IVA, *se permite acogerse a estos cuatro regímenes especiales a cualquier sujeto pasivo no establecido en la Comunidad* que preste servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que esté establecida en un Estado miembro o que tenga en él su domicilio o residencia habitual, siendo también aplicable a todos los servicios prestados en la Comunidad. 2. El *plazo de presentación de la Declaración del IVA se amplía*. Así, la declaración que antes debía presentarse en el plazo de 20 días contados a partir del final del período impositivo, ahora se presentará antes de que finalice el mes siguiente al del final del período impositivo a que se refiere la declaración. De esta manera el Consejo permite que los sujetos que se acojan a estos regímenes especiales gocen de un plazo más amplio no solo para la presentación de las declaraciones, sino también para la rectificación de declaraciones anteriores, así, se establece un nuevo plazo de rectificación que será de tres años contados a partir de la fecha en que debía presentarse a declaración inicial tomando como referencia el nuevo plazo. 3. A los sujetos pasivos se les incorpora la *obligación de mantener un registro de las operaciones incluidas en el régimen especial* que

deberá tener la precisión suficiente para que la Administración Tributaria del Estado miembro de Consumo pueda comprobar si la declaración del IVA es correcta. Para el primero y el tercero de estos regímenes especiales el Consejo especifica el periodo por el cual deberán mantener este registro que será de 10 años; en el caso del segundo y el cuarto de estos regímenes especiales el Consejo, aunque también impone la obligación de llevar este registro no especifica el plazo por el cual deberán mantenerlo.

- Se crean reglas aplicables al *Contravalor* que se añaden al Título XII en un nuevo Capítulo 8, donde se indica que el contravalor en moneda nacional del euro que debe tomarse en consideración se fijará una vez al año, y los tipos que deberán aplicarse son los del primer día laborable del mes de octubre, con efectos el 1 de enero del año siguiente. Permittedosele a los Estados miembros redondear el importe en moneda nacional que resulte de la conversión de los importes en euros, y mantener el importe vigente en el momento de la revisión anual prevista si la conversión del importe expresado en euros diera lugar, antes del redondeo, a una modificación de menos del 5% del importe expresado en moneda nacional o a una reducción de dicho importe.

## 2. REFORMAS A LA DIRECTIVA 2009/132

La reforma a esta Directiva va de la mano con el segundo bloque de reformas introducidas a la Directiva IVA anteriormente expuestas ya que, al igual que estas, surte efectos a partir del 1 de enero de 2021. Básicamente, se *suprime la exención a la importación de productos en pequeños envíos de escaso valor que se recoge en el Título IV*. En palabras del Consejo, la supresión de esta exención resulta necesario para no alterar la competencia entre los proveedores dentro y fuera de la Comunidad y evitar pérdidas de ingresos fiscales. Esta exención se admitía a las importaciones de bienes cuyo valor global no excede de 10 EUR y aquellas cuyo valor global sea superior a los 10 EUR pero no exceda de 22 EUR.

Nora Libertad RODRÍGUEZ PEÑA  
*Personal Investigador en Formación,*  
*adscrita al Área de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Salamanca*  
*Programa de Formación del Profesorado Universitario*  
*del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte-FPU2013*  
[nrodriguezp@usal.es](mailto:nrodriguezp@usal.es)