

MÓDULO V. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Lección 2. Reglas de localización

GUIA DE ESTUDIO

Violeta Ruiz Almendral

Tiempo estimado de lectura: 50 minutos

Lección 2. Reglas de localización	2 -
1. La relevancia del territorio en el IVA	2 -
2. Las reglas de localización: entregas de bienes	5 -
2.1. Regla general.....	5 -
2.2. Reglas especiales.....	7 -
3. Las reglas de localización: prestaciones de servicios.....	10 -
3.1. Reglas generales	10 -
3.2. Servicios excluidos del territorio cuando el destinatario es extracomunitario	13 -
3.3. Las reglas especiales del art. 70 LIVA.....	14 -
4. Las ventas a distancia y el comercio electrónico	20 -
4.1. Ventas a distancia intracomunitarias de bienes	21 -
4.2. Las ventas a distancia de bienes importados.	22 -
4.3. Las plataformas digitales (“marketplaces”) como sujetos pasivos	23 -
4.4. Los regímenes de ventanilla única	24 -

Lección 2. Reglas de localización

1. La relevancia del territorio en el IVA

El aspecto territorial es una de las piezas estructurales del IVA, y también uno de los más complejos la práctica. Su estudio es central porque de la determinación del territorio en el que se ha realizado la operación dependerá qué Estado puede someter a gravamen la operación y con arreglo a qué normativa.

Esta Lección se ocupa precisamente de esa pregunta previa, el dónde, abordando las reglas específicas que el legislador ha dispuesto para responderla: las llamadas “reglas de localización”.

En la lección anterior ya se examinaron las categorías de operaciones que pueden dar lugar al hecho imponible del IVA: las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales (art. 4 LIVA), las adquisiciones intracomunitarias de bienes (art. 13 LIVA) y las importaciones (art. 17 LIVA).

Ahora bien, identificar que estamos ante una de esas categorías no basta. Queda por resolver una cuestión lógicamente previa, aunque técnicamente se aborde después en la normativa: determinar si la operación, según las reglas del IVA, es una operación que se ha llevado a cabo en el TAI (art. 3 LIVA), esto es, en el caso de España, Península e Islas Baleares.

Una operación puede reunir todos los rasgos de una entrega de bienes onerosa efectuada por un empresario y, sin embargo, no quedar sujeta al IVA español si los bienes no se ponen a disposición del adquirente dentro del TAI. El sistema IVA establece por ello reglas precisas, llamadas de localización, que indican dónde se entiende realizada la operación.

La importancia práctica se comprueba si recordamos que el IVA es un impuesto armonizado a escala europea, pero recaudado por cada Estado miembro, y con normativa diferente. Determinar el lugar de realización equivale a determinar dos cosas a la vez: qué Administración tributaria recauda el impuesto y qué normativa nacional (tipo de gravamen, exenciones, regímenes especiales) resulta aplicable.

Más allá de la Unión Europea, las reglas de localización permiten además distinguir entre operaciones interiores, intracomunitarias, exportaciones e importaciones.

Las reglas de localización del IVA responden, en último término, a una opción de política fiscal que el legislador europeo tuvo que adoptar para resolver el problema de los impuestos sobre el consumo en un mercado integrado. Cuando un bien se vende en el Estado A y se consume en el Estado B, hay dos opciones teóricamente posibles:

De un lado, puedo optarse por un sistema de tributación en origen: el impuesto se devenga, recauda e ingresa en el Estado donde se realiza la venta. Es el régimen que se aplica naturalmente en las operaciones interiores: cuando se vende un libro en una librería de Madrid, el IVA lo ingresa la librería a la Hacienda española, sin que importe

dónde resida el comprador. Será el mismo IVA con independencia de que el comprador resida habitualmente en Arganzuela o en algún barrio de Tokio (Japón).

De otro lado, se puede adoptar la tributación en destino: el impuesto se devenga, recauda e ingresa en el Estado donde se consume el bien o servicio. Es el régimen característico del comercio internacional: las exportaciones están exentas en origen y las importaciones se gravan en destino. Eso significa que el bien “viaja” sin IVA hasta el país consumidor, donde se incorpora a la cadena del impuesto.

La Sexta Directiva de IVA (1977) se fijó como objetivo programático llegar a un IVA general en origen también dentro de la entonces Comunidad, (ahora Unión Europea). Pero las dificultades técnicas y políticas, los Estados con tipos altos perderían recaudación frente a los de tipos bajos y haría falta un sistema de compensación interestatal, llevaron a que ese objetivo nunca se alcanzase.

Con la Directiva vigente y sucesivamente modificada, la Unión Europea ha ido estableciendo un sistema mixto, que obedece a la siguiente lógica básica:

- Operaciones B2B (“business to business”, B2B entre empresarios): tributación en *destino*. Para las prestaciones de servicios entre empresarios, la regla general del art. 44 de la Directiva (art. 69.Uno.1.º LIVA) localiza la operación en la sede del destinatario.

Para las entregas de bienes, las operaciones intracomunitarias se articulan mediante el binomio entrega exenta en origen + adquisición intracomunitaria gravada en destino (arts. 25 y 13 LIVA, ya estudiados en la Lección 1).

- Operaciones B2C (“business to consumer”, B2C a consumidores finales): regla general en origen, con excepciones progresivamente ampliadas.
- Comercio electrónico y ventas a distancia: tributación plena en destino desde el 1 de julio de 2021. La reforma operada por la Directiva (UE) 2017/2455 (paquete de comercio electrónico) generaliza la tributación en destino para las ventas a distancia intracomunitarias y para los servicios electrónicos B2C que superen un umbral común (en la actualidad 10.000 euros).

El sistema vigente en la actualidad no es un sistema puro en origen ni en destino. Es un sistema mixto orientado por el principio de tributación efectiva en el lugar de consumo, que se materializa de dos maneras distintas: bien mediante la atribución directa del lugar de realización al país de destino (operaciones entre empresarios, o B2B), bien mediante el binomio exención en origen / gravamen en destino (operaciones intracomunitarias y en las exportaciones).

La tributación en origen implica que el IVA lo recaude el Estado donde se realiza la venta; es la regla de las operaciones interiores y de algunas operaciones B2C (como la del art. 69.Uno.2.º LIVA).

La tributación en destino significa que el IVA lo recauda el Estado donde se consume el bien o servicio; es la regla del B2B (art. 69.Uno.1.º LIVA), de las operaciones intracomunitarias (binomio exención en origen + adquisición intracomunitaria en destino) y de las exportaciones e importaciones.

Desde el 1 de julio de 2021, el principio de tributación en destino se ha extendido a las ventas a distancia y al comercio electrónico B2C que superen el umbral común de 10.000 euros.

Las reglas de localización ocupan el Título III de la LIVA, (“Lugar de realización del hecho imponible”) que sigue al Título II (“Exenciones”) y precede al Título IV (“Devengo”). Esta ordenación sistemática responde a que las reglas de localización se conciben como una continuación natural del hecho imponible, una vez establecida su estructura objetiva en los Títulos I y II.

La Ley separa con claridad las grandes categorías de localización, que responden a operaciones ya mencionadas y nos permiten entenderlas mejor:

- Capítulo I (arts. 68-70): operaciones interiores. Se subdivide en localización de entregas de bienes (art. 68) y localización de prestaciones de servicios (arts. 69 y 70).
- Capítulo II (arts. 71-72): operaciones intracomunitarias. Comprende la localización de las adquisiciones intracomunitarias (art. 71), con una regla simple, el Estado de llegada del transporte, y los transportes intracomunitarios cuyo destinatario sea un consumidor final (art. 72).
- Capítulo III (art. 73): límite cuantitativo a las ventas a distancia intracomunitarias y a determinados servicios. Es el umbral común de 10.000 euros introducido por la reforma de 2021.

La estructura interna del art. 68 LIVA (entregas de bienes) y de los arts. 69-70 LIVA (prestaciones de servicios) sigue un esquema parecido: una regla general, en cada caso, una para B2B y otra para B2C, y un catálogo de reglas especiales construidas sobre criterios materiales (lugar del bien, lugar de prestación efectiva, etc.), que naturalmente prevalecen sobre la general cuando ambas confluyen.

El sistema es altamente complejo por el alto número de excepciones y casos particulares, lo que explica que por parte de la AEAT se haya desarrollado una herramienta para localizar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, disponible en su página web y de gran utilidad práctica.

Estas herramientas no sustituyen al estudio de las reglas legales, pero son un excelente recurso para verificar la propia comprensión y para resolver casos prácticos. Por eso, es muy recomendable consultarlas, en la misma página web, o usando cualquier buscador, mientras se trabaja con esta Lección.

En un curso como el presente, introductorio, se dedicará menor atención a las reglas específicas.

2. Las reglas de localización: entregas de bienes

El art. 68 LIVA transpone los arts. 31 a 39 de la Directiva, situados en el Capítulo I del Título V de la Directiva (“Lugar de realización del hecho imponible”). La estructura de la norma reproduce la lógica de la Directiva: una regla general según se trate de bienes con o sin transporte, y un elenco de reglas especiales basadas en criterios objetivos (instalación, inmueble, viaje internacional, suministro mediante red).

El punto de partida es sencillo: la localización de las entregas de bienes se realiza atendiendo a criterios físicos. Frente a las prestaciones de servicios, en las que el criterio rector será la sede del prestador o del destinatario, según los casos, en las entregas el centro de gravedad es el bien mismo objeto de la entrega.

Esta distinción es central y conviene tenerla presente desde el primer momento, porque suele provocar confusión cuando entran en juego entregas y servicios en una misma operación compleja (por ejemplo, una entrega con instalación).

2.1. Regla general

El art. 68.Uno LIVA dispone que las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se *ponen a disposición* del adquirente en dicho territorio. La regla transpone el art. 31 de la Directiva: cuando los bienes no son expedidos ni transportados, el lugar de la entrega es el lugar en que se hallen en el momento de la entrega.

Esta regla es intuitivamente sencilla. Si la operación consiste en transmitir el poder de disposición sobre un bien que no se mueve, el lugar de realización es el lugar donde el bien está. El IVA es un impuesto sobre el consumo y, cuando no hay transporte, el consumo se localiza allí donde el bien se halla físicamente.

1. Ejemplo

Una empresa madrileña, MADTORN, S.L, vende un torno industrial situado en su nave de Getafe a otra empresa establecida en Lisboa. Si en la operación hay transporte realizado por cualquiera de las partes o por cuenta de ellas, no estaremos en el supuesto del art. 68.Uno, sino en el del art. 68.Dos.1.º (regla general con transporte). En cambio, si la empresa portuguesa decide dejar provisionalmente el torno en Getafe para emplearlo allí en una obra que está ejecutando, no hay transporte y la entrega se localiza en el TAI por aplicación del art. 68.Uno LIVA.

La regla del art. 68.Uno se aplica también, naturalmente, a las entregas de bienes inmuebles, aunque estas tienen además su propia regla específica en el art. 68.Dos.3.º (que conduce al mismo resultado, dado que un inmueble, por definición, no se mueve).

El art. 68.Dos.1.º LIVA, letra A), establece que las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte con destino al adquirente, distintas de las señaladas en los apartados tres y cuatro siguientes, se entienden realizadas en el TAI cuando la expedición o transporte se inicien en dicho territorio.

Lo decisivo aquí es que la operación se localiza en el lugar de inicio del transporte, no en el de llegada. La razón material es la conexión natural entre la entrega y el bien: cuando un bien sale del territorio español con destino al adquirente, la operación se entiende realizada aquí, lo que activa la sujeción al IVA español. Esta sujeción será compatible, en muchos casos, con una exención (art. 25 LIVA si es una entrega intracomunitaria; art. 21 LIVA si es una exportación), pero la operación está sujeta al IVA español, no al del país de destino.

El precepto contiene además una regla especial relativa a las importaciones. El segundo párrafo del art. 68.Dos.1.º.A establece que, cuando el lugar de iniciación del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entienden realizadas en el TAI. Es decir: aunque el bien proceda físicamente del exterior, si el importador lo recibe ya en territorio español y, sin haber realizado todavía el despacho a libre práctica, lo revende, esa reventa se localiza en el TAI.

2. Ejemplo

Una empresa de Madrid lleva a cabo estas operaciones:

Vende mercancía a una empresa de Sevilla, expedida por carretera desde Madrid. La operación se localiza en el TAI (art. 68.Dos.1.º LIVA): está sujeta y gravada al IVA español, sin posibilidad de exención.

Vende a una empresa de Lyon, con transporte iniciado en Madrid. La operación se localiza en el TAI y está sujeta al IVA español, pero exenta como entrega intracomunitaria (art. 25 LIVA) si concurren los requisitos materiales y formales.

Vende a una empresa de Casablanca, con transporte iniciado en Madrid. La operación se localiza en el TAI y está sujeta al IVA español, pero exenta como exportación (art. 21 LIVA).

Vende mercancía que el comprador recoge directamente en una nave situada en Marsella, propiedad del vendedor. La operación no se localiza en el TAI, porque el transporte se inicia en Francia: no está sujeta al IVA español, sino al francés.

Debe tenerse presente que, en las entregas con transporte, la operación se localiza en el lugar de inicio del transporte (art. 68.Dos.1.º LIVA / art. 32 de la Directiva).

Aunque la operación se localice en España y esté sujeta, puede estar exenta: art. 25 LIVA (entrega intracomunitaria) o art. 21 LIVA (exportación); sujeción y exención son cosas distintas. Las ventas a distancia intracomunitarias (B2C) y las ventas a distancia de bienes importados tienen reglas propias en el art. 68.Tres LIVA, que se mencionarán más abajo.

2.2. Reglas especiales

Junto a la regla general, el art. 68.Dos LIVA contiene un elenco de reglas especiales que se aplican cuando concurren los presupuestos materiales que cada una contempla. La técnica legislativa es la habitual: la regla especial prevalece sobre la general.

a) Bienes objeto de instalación o montaje

De acuerdo con el art. 68.Dos.2.º, cuando los bienes han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, la entrega se entiende realizada en el TAI si la instalación se ultima en él, siempre que implique la inmovilización de los bienes entregados. La razón sustantiva es clara: lo que se entrega no es solo un bien mueble, sino una instalación o equipo en funcionamiento, cuyo lugar natural de realización es el sitio donde queda emplazado.

3. Ejemplo

Una empresa francesa vende a una empresa española una línea de producción industrial que ha de instalarse en su fábrica de Albacete; la instalación es compleja, requiere meses y deja la línea fija en el suelo. La entrega no se localiza en el lugar de inicio del transporte (Francia), sino en el TAI español (lugar de instalación). La operación está sujeta al IVA español y, por inversión del sujeto pasivo (art. 84.Uno.2.º.a LIVA), será la empresa española quien autoliquide el impuesto.

b) Bienes inmuebles

De acuerdo con el art. 68.Dos.3.º LIVA, las entregas de bienes inmuebles que radiquen en el TAI se entienden realizadas en él. Es la traducción natural del principio de tributación según el lugar del bien: el inmueble no se mueve y, por su propia naturaleza, no puede ser objeto de transporte. La regla tiene importancia decisiva en el sector inmobiliario internacional. Una empresa establecida en Luxemburgo que venda un edificio situado en Marbella a una empresa estadounidense realiza una

operación localizada en el TAI español, sujeta al IVA español (con eventual exención del art. 20.Uno.22.º LIVA si es segunda o ulterior entrega, salvo renuncia).

c) Entregas a bordo de buques, aviones y trenes

El art. 68.Dos.4.º dispone que las entregas de bienes a pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, avión o tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Unión Europea, se entienden realizadas en el TAI cuando el lugar de inicio del transporte se encuentre en él y el lugar de llegada esté en otro punto de la Comunidad. La Ley aclara que, en los transportes de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considera transporte distinto.

La regla persigue evitar la inseguridad que produciría la regla general (¿desde el almacén de aprovisionamiento del buque o desde el momento de la venta?) y atender a un criterio razonable: la nacionalidad del transporte, identificada por su lugar de partida. Para los transportes con destino a un país tercero (por ejemplo, vuelos extracomunitarios) la regla no es aplicable y rige el régimen de exenciones del art. 22 LIVA.

4. Ejemplo

Pueden distinguirse tres situaciones según el trayecto:

En un vuelo Madrid-Berlín, las entregas de productos de la tienda de a bordo realizadas durante el vuelo se localizan en España y están sujetas al IVA español.

En un vuelo Berlín-Madrid, esas mismas entregas se localizan en Alemania y no están sujetas al IVA español.

En un vuelo Madrid-Bogotá, como el destino es un país tercero, no resulta aplicable la regla del art. 68.Dos.4.º; las entregas a bordo se rigen por la regla general del art. 68.Dos.1.º y, en la práctica, suelen calificarse como exportaciones exentas (art. 21.7.º LIVA).

d) Entregas mediante red de gas, electricidad y suministro de calor o frío

Los apartados Seis y Siete del art. 68 LIVA (que se corresponden con los arts. 38 y 39 de la Directiva) regulan un supuesto técnicamente complejo y económicamente importante: las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Unión, las de electricidad y las de calor o frío a través de redes de calefacción o refrigeración.

Para este tipo de bienes no tendría sentido aplicar la regla general (lugar de inicio del transporte), porque no hay un “transporte” en sentido tradicional: la electricidad o el

gas circulan por redes interconectadas y la imputación del “origen” físico es prácticamente imposible.

Por ello, la Directiva opta por un criterio funcional:

Si el adquirente es un revendedor: la entrega se localiza en el lugar donde el revendedor tenga la sede de su actividad económica, establecimiento permanente o, en su defecto, domicilio (art. 68.Seis LIVA).

En cualquier otro caso (consumidor final): la entrega se localiza en el lugar donde el adquirente efectúe el uso o consumo efectivo. La Ley precisa que tal uso o consumo se produce en el TAI cuando el contador con el que se mide se encuentra en él (art. 68.Siete LIVA). La regla del contador es práctica y eficaz: el lugar donde se mide el consumo es, en términos económicos, el lugar donde se consume.

Dada la complejidad práctica de las reglas expuestas, se añaden aquí una serie de ejemplos prácticos para afianzar mejor los elementos centrales

5. Ejemplos

(1) Una empresa de Murcia vende fruta a un mayorista de Burdeos (Francia) y la transporta por carretera de Murcia a Burdeos. Conforme al art. 68.Dos.1.º LIVA, la entrega se localiza en el lugar de inicio del transporte (Murcia), por lo que queda sujeta al IVA español; ahora bien, está exenta como entrega intracomunitaria (art. 25 LIVA) si concurren sus requisitos, entre ellos que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro.

(2) Una empresa de Burdeos vende vino a un mayorista de Madrid, con transporte de Burdeos a Madrid. La entrega no se localiza en el TAI, sino en Francia (art. 32 de la Directiva), donde será una entrega intracomunitaria exenta. En España se produce una adquisición intracomunitaria de bienes (art. 13.1.º LIVA), sujeta al IVA español.

(3) Una empresa francesa vende a una española un equipo que ha de instalarse en su planta de Albacete con inmovilización en el suelo. Por aplicación del art. 68.Dos.2.º LIVA, la entrega se localiza en el lugar de instalación (Albacete) y queda sujeta al IVA español; el impuesto lo autoliquidará la empresa española por inversión del sujeto pasivo (art. 84.Uno.2.º.a LIVA).

(4) Una empresa de Madrid vende a una sociedad luxemburguesa un local comercial situado en Marbella. El art. 68.Dos.3.º LIVA localiza la entrega en el lugar del inmueble (Marbella): la operación está sujeta al IVA español y podrá estar exenta por aplicación del art. 20.Uno.22.º LIVA si constituye una segunda o ulterior entrega de edificaciones, salvo renuncia a la exención (en los términos que se verán en otro lugar).

(5) Un comerciante de Sevilla vende mercancía a un particular francés que la retira en Sevilla, sin transporte. El art. 68.Uno LIVA localiza la entrega en el lugar de puesta a disposición (Sevilla): la operación está sujeta y gravada al tipo correspondiente.

(6) Una refinería de Tarragona suministra electricidad a un consumidor doméstico de Toulouse, cuyo contador está situado en Toulouse. Conforme al art. 68.Siete LIVA, tratándose de un consumidor final, la entrega se localiza en el lugar donde radica el punto de consumo (Toulouse), por lo que no se entiende realizada en el TAI y queda sujeta al IVA francés.

3. Las reglas de localización: prestaciones de servicios

3.1. Reglas generales

La localización de las prestaciones de servicios es, técnicamente, más compleja que la de las entregas de bienes. La razón es estructural: los servicios no son bienes corporales, no pueden “transportarse” en sentido físico y, por ello, su localización exige criterios funcionales (sede del prestador, sede del destinatario, lugar de prestación efectiva, etc.) que dependen directamente del tipo de servicio.

La Directiva vigente articula la localización de servicios sobre dos reglas generales (arts. 44 y 45 de la Directiva, transpuestos al art. 69.Uno.1.º y 2.º LIVA) y un amplio elenco de reglas especiales (arts. 46 a 59 ter de la Directiva, transpuestos al art. 70 LIVA).

La determinación del lugar de realización del servicio debe diferenciarse de la determinación del sujeto pasivo del impuesto, que se examinará en otra lección. Baste aquí adelantar que, cuando un servicio prestado por un empresario no establecido en el TAI se localiza en España conforme a las reglas del IVA, el destinatario empresario establecido en el territorio español pasa a ser sujeto pasivo por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el art. 84.Uno.2.º.a) LIVA. En estos casos, el prestador extranjero no repercute el IVA español, sino que es el destinatario quien debe autorrepercutirse el impuesto, sin perjuicio de su derecho a deducción cuando proceda.

a) *Regla general B2B* (operación entre empresarios): localización en sede del destinatario (art. 69.Uno.1.º LIVA)

El art. 69.Uno.1.º LIVA dispone que las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el TAI cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en dicho territorio la sede de su actividad económica, o tenga en él un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador y del lugar desde el que preste el servicio.

Este precepto transpone el art. 44 de la Directiva. La regla es sencilla: en las operaciones entre empresarios (B2B), el servicio se localiza en la sede del destinatario. La razón material es la conexión entre el servicio y la actividad económica que lo recibe:

el destinatario es quien lo “consume” en su actividad, y es coherente con el principio de tributación efectiva en destino que el impuesto se devengue en el Estado en el que dicho servicio se incorpora a la cadena empresarial.

El criterio de la sede del destinatario prevalece sobre el del prestador; da igual desde dónde se preste el servicio. El destinatario debe recibir el servicio actuando en su condición de empresario o profesional. Si el servicio se recibe para fines ajenos a su actividad económica, no resulta aplicable esta regla general, sino la correspondiente a las operaciones B2C. No basta con que el destinatario sea empresario; lo relevante es que actúe como tal.

Como se ha adelantado, conforme a esta regla, el servicio se localiza en el TAI y el prestador no está establecido en dicho territorio, la obligación de ingresar el impuesto corresponde, con carácter general, al destinatario mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el art. 84.Uno.2.º.a) LIVA. De este modo, en muchas prestaciones internacionales de servicios entre empresarios, la localización en España no implica que el prestador extranjero deba repercutir el IVA español, sino que será el propio destinatario quien deba autorrepercutirse e ingresar el impuesto, sin perjuicio de su eventual derecho a deducirlo.

Ejemplos

(1) Un despacho de abogados de Cáceres asesora a una empresa portuguesa en una operación de adquisición de otra sociedad. Aunque el asesoramiento se presta íntegramente desde Cáceres, el destinatario es un empresario establecido en Portugal. Conforme al art. 69.Uno.1.º LIVA, el servicio no se localiza en el TAI, sino en Portugal, donde tributará conforme a las reglas portuguesas.

(2) Una consultora con sede en Bélgica elabora un informe de estrategia para una empresa de Valencia. El servicio se localiza en España, porque el destinatario es un empresario establecido en el TAI. La empresa española deberá autorrepercutirse el impuesto mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo (art. 84.Uno.2.º LIVA).

(3) Una empresa informática de Barcelona desarrolla un programa de gestión para una sociedad estadounidense establecida en Nueva York. Al ser el destinatario un empresario establecido fuera del TAI, el servicio no se localiza en España conforme al art. 69.Uno.1.º LIVA.

(4) Un arquitecto de Milán redacta el proyecto de reforma de las oficinas de una empresa de Sevilla. Si no resulta aplicable ninguna regla especial de localización, el servicio se entiende realizado en España porque el destinatario es un empresario establecido en el TAI.

(5) Una agencia de publicidad de París diseña una campaña para una empresa de Zaragoza. Todo el trabajo se realiza desde Francia, pero el servicio se localiza en España, ya que el destinatario es un empresario español. La empresa española ingresará el IVA mediante inversión del sujeto pasivo.

(6) Una abogada de Almería asesora por videoconferencia a una empresa de Lisboa mientras pasa una semana trabajando desde Nueva York. El servicio sigue localizándose en Portugal. Es irrelevante que la abogada se encuentre físicamente en España, en Estados Unidos o en cualquier otro país: lo determinante es que el destinatario es un empresario establecido en Portugal.

b) *Regla general B2C (empresario a consumidor)*: localización en sede del prestador (art. 69.Uno.2.º LIVA)

El art. 69.Uno.2.º LIVA establece que las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el TAI cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el TAI.

La regla transpone el art. 45 de la Directiva: en las operaciones B2C, el servicio se localiza en la sede del prestador.

El criterio se invierte respecto del B2B porque, ante un consumidor final, no hay incorporación a una actividad económica que pueda servir de centro de gravedad.

Con todo, el art. 69.Uno.2.º se aplica solo de forma residual: las reglas especiales del art. 70 LIVA, que se mencionarán más adelante, han erosionado notablemente el ámbito de la regla general B2C, especialmente en sectores como las telecomunicaciones, los servicios electrónicos y la radiodifusión (servicios TBE), donde la regla efectiva es la tributación en destino mediante los regímenes OSS.

6. Ejemplos

Un despacho de abogados de Madrid actúa en tres escenarios distintos:

- Asesora a una empresa establecida en Lisboa (B2B). El servicio se localiza en Portugal (art. 69.Uno.1.º LIVA) y no está sujeto al IVA español; estará sujeto al portugués, que la empresa portuguesa autoliquidará por inversión del sujeto pasivo.
- Asesora a un particular alemán residente en Múnich (B2C). El servicio se localiza en el TAI, España, (art. 69.Uno.2.º LIVA) y está sujeto al IVA español.
- Asesora a otro despacho de abogados de Madrid (B2B interior). El servicio se localiza en España (art. 69.Uno.1.º LIVA) y está sujeto al IVA español, repercutido al cliente.

La regla general B2B del art. 69.Uno.1.º LIVA produce una consecuencia recaudatoria importante: cuando un prestador no establecido en España presta un servicio a un destinatario establecido en España, el servicio se localiza en España y está sujeto al IVA español.

Sin embargo, hay un problema, y es que el prestador no tiene presencia jurídica suficiente para identificarse como sujeto pasivo, expedir facturas con IVA español, llevar registros aquí y autoliquidar trimestralmente.

La solución técnica es la citada “inversión del sujeto pasivo”, que conviene adelantar aquí; el art. 84.Uno.2.º LIVA, letra a), dispone que serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto cuando estas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el TAI, salvo en los supuestos expresamente excluidos.

En consecuencia, en una prestación entre empresarios (B2B) en la que el prestador está en otro Estado miembro y el destinatario en España, es el destinatario quien autoliquidará el IVA: lo “repercute” a sí mismo (devengado) y simultáneamente lo deduce (soportado), si tiene derecho a deducir.

La operación resulta así fiscalmente neutra para el destinatario, aunque genera obligaciones formales (declaración del IVA devengado por inversión y declaración recapitulativa).

3.2. Servicios excluidos del territorio cuando el destinatario es extracomunitario

El art. 69.Dos LIVA contiene una excepción técnicamente importante a la regla general B2C del art. 69.Uno.2.º LIVA: cuando el destinatario no sea empresario o profesional y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, no se entienden realizados en el TAI los servicios que el precepto enumera, salvo que el destinatario esté en Canarias, Ceuta o Melilla (en cuyo caso se aplica la regla general).

La lista, paralela al art. 59 de la Directiva, comprende, entre otros, los siguientes servicios

- Cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas y demás derechos de propiedad intelectual o industrial.
- Cesión o concesión de fondos de comercio, exclusivas de compra o venta y derecho a ejercer una actividad profesional.
- Servicios de publicidad.
- Servicios de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultoría, expertos contables o fiscales y similares (salvo los servicios sobre inmuebles, que tienen su propia regla).
- Tratamiento de datos y suministro de informaciones.
- Traducción, corrección y composición de textos, y servicios de intérpretes.
- Servicios de seguros, reaseguro y capitalización, y servicios financieros (incluidos los no exentos).

- Cesión de personal y doblaje de películas.
- Arrendamientos de bienes muebles corporales (excepto medios de transporte y contenedores).
- Provisión de acceso a redes de gas natural, electricidad o calefacción/refrigeración y servicios accesorios, así como las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, los servicios anteriores.

La lógica de la excepción es la siguiente: aunque la regla general B2C (empresario a consumidor) es la tributación en origen, en estos servicios “inmateriales”, son susceptibles de prestarse a distancia y por tanto incidir económicamente en la jurisdicción del destinatario, cualquiera que sea su localización.

De ahí que la norma europea haya optado por excluir del IVA europeo a los destinatarios extracomunitarios, evitando así gravar una prestación que se consume fuera.

7. Ejemplo

Un despacho de abogados español asesora a un particular residente en Tokio (Japón) sobre derecho sucesorio español.

El servicio no se localiza en España (art. 69.Dos.d LIVA), pese a tratarse de un servicio B2C, porque el destinatario reside fuera de la Comunidad y el servicio (asesoramiento jurídico) figura en la lista.

3.3. Las reglas especiales del art. 70 LIVA

Las reglas especiales del art. 70 LIVA prevalecen sobre las generales del art. 69 cuando concurre el supuesto de hecho concreto. Su número es elevado y su técnica varía, algunas se basan en el lugar del bien sobre el que recae el servicio, otras en el lugar de prestación efectiva y otras en la condición del destinatario, pero todas comparten una vocación común: corregir la regla general cuando la naturaleza del servicio exige un criterio más adecuado de conexión territorial.

a) Servicios relacionados con bienes inmuebles (art. 70.Uno.1.º)

Los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el TAI se entienden realizados en él. Es regla absoluta: se aplica con independencia de la condición del destinatario (B2B o B2C) y del lugar donde estén establecidos prestador y destinatario. Lo decisivo es la radicación del inmueble. El precepto enumera ejemplos: arrendamiento o cesión de uso (incluidas viviendas amuebladas), preparación,

coordinación y realización de ejecuciones de obra inmobiliarias, servicios técnicos (arquitectos, arquitectos técnicos, ingenieros), gestión de bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias, vigilancia o seguridad, alquiler de cajas de seguridad, utilización de vías de peaje y alojamiento en establecimientos hoteleros, campings y balnearios.

La interpretación del concepto de “servicio relacionado con bienes inmuebles” ha generado abundante doctrina del Tribunal de Justicia. La pauta es que la conexión con el inmueble debe ser directa: el inmueble ha de ser un elemento constitutivo y esencial del servicio. En el caso de los servicios complejos de almacenaje, la STJUE de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (asunto C-155/12), precisó que solo se localizan en el lugar del inmueble cuando el destinatario dispone de un derecho de uso sobre un inmueble determinado.

b) Transporte de pasajeros y de bienes (art. 70.Uno.2.º)

Los servicios de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario, y los servicios de transporte de bienes (distintos de los transportes intracomunitarios B2C, que tienen su propia regla en el art. 72 LIVA) cuyo destinatario no sea empresario o profesional, se entienden prestados en el TAI por la parte del trayecto que discorra por dicho territorio. La regla, paralela a los arts. 48 y 49 de la Directiva, atiende al criterio físico del trayecto y se aplica de modo proporcional: si el viaje transcurre en parte por el TAI y en parte fuera, solo la parte interior se considera localizada en España.

c) Acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas (art. 70.Uno.3.º)

Cuando el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, los servicios de acceso (entradas) a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, incluidas ferias y exposiciones, así como los servicios accesorios al acceso, se entienden realizados en el lugar donde efectivamente tenga lugar la manifestación. Es regla específica para los servicios de acceso (entradas, abonos), no para los servicios complementarios de organización del evento prestados a empresarios. Cuando el destinatario es un consumidor final, la localización en el lugar del evento se aplica también a los servicios de organización (art. 70.Uno.7.º.c LIVA).

En materia de localización de servicios prestados a distancia conviene tener presentes dos pronunciamientos próximos: la STJUE de 8 de mayo de 2019, Geelen (asunto C-568/17), que situó el lugar de prestación de ciertos servicios interactivos en línea allí donde se halla el prestador; y la STJUE de 27 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or* (asunto C-151/13), que abordó el carácter oneroso y la localización de servicios complejos prestados en residencias para personas mayores.

d) Servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión (servicios TBE) (art. 70.Uno.4.º)

Estos servicios, conocidos en la jerga europea como TBE (*telecommunications, broadcasting and electronic services*), constituyen uno de los terrenos donde más ha evolucionado la fiscalidad del IVA. Desde el 1 de enero de 2015, los servicios TBE prestados a consumidores finales se localizan en la sede del destinatario consumidor, lo que invierte la regla general B2C. La Directiva 2008/8/CE introdujo este cambio para combatir la deslocalización del comercio digital y asegurar la tributación efectiva en el lugar de consumo.

La regla del art. 70.Uno.4.º LIVA articula la tributación en destino para los servicios TBE B2C cuando concurren dos requisitos: que el prestador esté establecido en otro Estado miembro y que se haya superado el umbral del art. 73 LIVA (10.000 euros de operaciones intracomunitarias) o se haya optado por la tributación en destino. Cuando no se cumplen estos requisitos, el servicio se localiza en la sede del prestador (regla general).

8. Ejemplo

Una plataforma de televisión de pago establecida únicamente en Nápoles presta el servicio a un particular residente en Madrid.

Si esa empresa italiana no ha superado el umbral de 10.000 euros ni ha optado por destino, el servicio se localiza en Italia (origen): factura con IVA italiano. Si supera el umbral, o ha optado por tributar en destino, el servicio se localiza en el TAI: factura con IVA español, normalmente a través de la ventanilla única.

La idea que conviene retener es que el umbral es único y se computa en sede del prestador: mientras la empresa de Cádiz o la de Nápoles permanezca por debajo de los 10.000 euros y no opte, tributa en su propio Estado (origen); una vez superado el umbral, ambas tributan en el Estado del consumidor (destino).

e) Restauración y catering (art. 70.Uno.5.º)

Los servicios de restauración y catering se localizan en el TAI cuando se presten materialmente en él. Si se prestan a bordo de un buque, avión o tren en el curso de un transporte intracomunitario, la localización se atribuye al lugar de inicio del transporte. La regla, transposición de los arts. 55 y 57 de la Directiva, aplica el criterio sustancial del lugar de prestación efectiva.

La distinción entre restauración (servicio) y suministro de alimentos preparados sin servicio auxiliar, que sería el caso de la comida para llevar (entrega de bienes) es

relevante: la primera tributa según el art. 70.Uno.5.º LIVA y la segunda según las reglas del art. 68 LIVA. La STJUE de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (asunto C-703/19), aclara que la calificación depende de los elementos cualitativos preponderantes.

Esto puede ser relevante en los muchos casos en los que el tipo de gravamen varía en función de si se consume el producto en un local o se adquiere para llevar. En España, la misma cerveza consumida en un local se sujetará al 10% de IVA, y al 21% si se compra para llevar.

f) Servicios de mediación a consumidores finales (art. 70.Uno.6.º)

Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea empresario o profesional se localizan donde se entienda realizada la operación subyacente. La razón es coherente: el mediador no debe tener un régimen fiscal distinto del de la operación que media. Cuando el destinatario sea empresario, se aplica la regla general B2B (art. 69.Uno.1.º).

g) Servicios accesorios sobre bienes muebles a consumidores finales (art. 70.Uno.7.º)

Cuando el destinatario no sea empresario y los servicios se presten materialmente en el TAI, se localizan en él los servicios accesorios al transporte (carga, descarga, transbordo, manipulación), los trabajos sobre bienes muebles corporales (informes periciales, valoraciones, dictámenes) y los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas o recreativas, incluidas ferias y exposiciones, y sus servicios accesorios.

h) Servicios TBE B2C prestados por empresario establecido en España (art. 70.Uno.8.º)

Es la cara opuesta del art. 70.Uno.4.º: regula los servicios TBE (Telecomunicaciones, Radiodifusión o televisión y Electrónicos) prestados por un empresario establecido únicamente en el TAI a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros. La regla los localiza en el TAI siempre que no se haya superado el umbral del art. 73 LIVA (10.000 euros) ni se haya optado por la tributación en destino. Cuando se supera el umbral o se opta, los servicios se localizan en la sede del consumidor.

9. Ejemplo

Una plataforma de descarga de música establecida únicamente en Cádiz vende suscripciones a un particular residente en Nápoles.

Si esa empresa no ha superado los 10.000 euros anuales de ventas TBE y a distancia a consumidores de otros Estados miembros, ni ha optado por tributar en destino, el servicio se localiza en el TAI: factura con IVA español.

Si supera ese umbral, o si ha ejercitado la opción del art. 73 LIVA, el servicio se localiza en Italia: factura con IVA italiano, que podrá ingresar a través de la ventanilla única (OSS) sin necesidad de identificarse en Italia.

i) Arrendamiento de medios de transporte (art. 70.Uno.9.º)

La regla distingue entre el arrendamiento a corto plazo (hasta 30 días, hasta 90 días en buques) y el arrendamiento a largo plazo. El arrendamiento a corto plazo se localiza en el lugar donde el medio de transporte se ponga efectivamente en posesión del destinatario, sin importar la condición de este.

El arrendamiento a largo plazo, cuando el destinatario no sea empresario, se localiza en el lugar donde el destinatario tenga su domicilio o residencia habitual, con la excepción de las embarcaciones de recreo, que se localizan en el lugar de puesta a disposición.

Regla general B2B (art. 69.Uno.1.º): el servicio se localiza en la sede del destinatario empresario. Regla general B2C (art. 69.Uno.2.º): el servicio se localiza en la sede del prestador. Excepción del art. 69.Dos: una serie de servicios “inmateriales” prestados a consumidores extracomunitarios no se localizan en el TAI. Las reglas especiales del art. 70 LIVA prevalecen sobre las generales y abarcan los servicios sobre inmuebles, los transportes, el acceso a manifestaciones, la restauración, la mediación, el arrendamiento de medios de transporte y los servicios TBE.

La inversión del sujeto pasivo (art. 84.Uno.2.º LIVA) opera cuando el prestador no establecido presta a un empresario establecido en el TAI: es el destinatario quien autoliquida.

El localizador de prestaciones de servicios de la AEAT ayuda a aplicar estas reglas a casos concretos. En todo caso, se recogen en lo que sigue una serie de ejemplos adicionales:

10. Ejemplos de recapitulación

(1) El despacho Bufete Cervantes, S.L. (Madrid) presta asesoramiento jurídico a la sociedad portuguesa Têxtil Atlântico, Lda. (Lisboa). Por la regla general aplicable a destinatarios empresarios o profesionales (art. 69.Uno.1.º LIVA), el servicio se localiza en sede del destinatario, esto es, en Portugal, y no está sujeto al IVA español. En Portugal, de acuerdo con su normativa, se aplicará el IVA por inversión, de manera que la empresa portuguesa se lo autorrepercutirá y podrá luego deducirlo. Por su parte, y

como se verá, Bufete Cervantes podrá en todo caso deducir el IVA soportado en sus operaciones, aunque facture sin IVA (art. 94.Uno.2.º LIVA).

(2) El Bufete Cervantes, S.L. (Madrid) presta asesoramiento jurídico a Joana Ferreira, particular residente en Lisboa. Por la regla general aplicable a consumidores finales (art. 69.Uno.2.º LIVA), el servicio se localiza donde está establecido el prestador, es decir, en España, y queda sujeto al IVA español al 21 %.

(3) El mismo Bufete Cervantes, S.L. (Madrid) presta asesoramiento jurídico a Carlos Oliveira, particular residente en São Paulo (Brasil). Por la excepción prevista en el art. 69.Dos.d) LIVA para determinados servicios prestados a particulares establecidos fuera de la Comunidad, el servicio de asesoramiento no se localiza en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) y no está sujeto al IVA español.

(4) Construcciones Guadalquivir, S.A. (Sevilla) ejecuta una obra sobre un inmueble situado en Marbella por encargo de la sociedad portuguesa Imobiliária Douro, S.A. (Oporto). Por tratarse de un servicio relacionado con un bien inmueble se le aplica la regla especial (art. 70.Uno.1.º LIVA), se localiza en el TAI y está sujeto al IVA español, con inversión del sujeto pasivo (art. 84.Uno.2.º.f LIVA).

(5) La galería francesa Galerie Rivoli (París) tasa un cuadro depositado en sus instalaciones de París por encargo de Lucía Gómez, particular residente en Madrid. Al tratarse de trabajos sobre un bien mueble corporal prestados a un consumidor final, que se localizan en el lugar de su prestación material (art. 70.Uno.7.º.b LIVA), el servicio no se localiza en el TAI, ya que la prestación material se realiza en Francia, y por tanto no está sujeto al IVA español.

(6) Eventos Prado, S.L. (Madrid) organiza un congreso en Madrid y vende entradas a la sociedad portuguesa Farmacêutica Lusitana, S.A. (Lisboa). Por la regla de acceso a manifestaciones cuyos destinatarios son empresarios o profesionales (art. 70.Uno.3.º LIVA), el servicio se localiza en el TAI y está sujeto al IVA español, sin que en este caso proceda la inversión del sujeto pasivo (art. 84.Uno.2.º.b LIVA).

(7) Alquileres Atocha, S.L. (Madrid) arrienda un automóvil durante 7 días a Miguel Santos, particular portugués que recoge el vehículo en Madrid. Por tratarse de un arrendamiento a corto plazo, que se localiza donde el vehículo se pone a disposición del cliente (art. 70.Uno.9.º.A.a LIVA), el servicio se localiza en el TAI y está sujeto al IVA español.

(8) Alquileres Atocha, S.L. (Madrid) arrienda un automóvil durante 18 meses a Inês Costa, particular residente en Lisboa. Por tratarse de un arrendamiento a largo plazo cuyo destinatario es un consumidor final, que se localiza en el lugar de residencia de este (art. 70.Uno.9.º.A.b LIVA), el servicio no se localiza en el TAI y queda sujeto al IVA portugués.

(9) Autocares Pirineo, S.L. (Madrid) transporta por carretera a un grupo de pasajeros desde Madrid hasta Burdeos. Conforme a la regla del transporte de pasajeros (art.

70.Uno.2.º LIVA), la parte del trayecto recorrida en territorio español se localiza en el TAI y queda sujeta al IVA español, mientras que la parte recorrida en territorio francés se localiza en Francia.

(10) Catering Mediterráneo, S.L. (Badajoz) presta un servicio de catering en la sede del Banco do Tejo, S.A. (Lisboa). Como estos servicios se localizan en el lugar de su prestación material (art. 70.Uno.5.º LIVA), el servicio no se localiza en el TAI y queda sujeto al IVA portugués.

(11) La empresa francesa Publicité Lumière (París) presta servicios de publicidad a Ricardo Almeida, particular residente en São Paulo (Brasil), si bien la campaña se difunde en territorio español. Por la cláusula de utilización o explotación efectivas (art. 70.Dos LIVA), cuando el servicio quedaría fuera de la Unión según las reglas generales pero su uso efectivo se produce en España, se entiende localizado en el TAI y queda sujeto al IVA español.

4. Las ventas a distancia y el comercio electrónico

Tradicionalmente, en los programas docentes, se dedica menor atención a las reglas específicas de ventas a distancia y comercio electrónico. Ciertamente, su alta complejidad y el tiempo limitado del que se dispone, avala esta decisión.

Ahora bien, omitir el comercio electrónico del programa de IVA es ignorar una parte sustancial de la economía real europea. Según datos oficiales de Eurostat (*Eurostat. E-commerce statistics - individuals. European Commission, EU survey on ICT usage in households and by individuals*)¹, el 78 % de los ciudadanos comunitarios de entre 16 y 74 años realizó compras por Internet en el último año. Además, los informes de mercado avalados por las instituciones europeas (*European E-Commerce Report*) cifran la facturación B2C del sector por encima de los 900.000 millones de euros anuales en Europa, representando ya más del 12 % de las ventas minoristas globales.

En fin, no se puede entender el IVA hoy sin dedicar al menos alguna atención a estas reglas. Si bien las mismas se explicarán de forma necesariamente simplificada.

El comercio electrónico ha planteado, desde sus comienzos, un desafío estructural a la fiscalidad indirecta. Las reglas del IVA se diseñaron, en lo esencial, para un comercio interior y físico, donde la entrega del bien era observable y fácilmente localizable.

El crecimiento del comercio digital, especialmente del B2C transfronterizo, ha exigido sucesivas reformas para evitar dos problemas opuestos: la elusión fiscal mediante la deslocalización del vendedor en jurisdicciones de baja tributación, y la doble imposición o la no imposición por colisión de criterios entre Estados miembros.

¹ Eurostat. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=E-commerce_statistics_for_individuals

La gran reforma del comercio electrónico, vigente desde el 1 de julio de 2021, fue introducida por la Directiva (UE) 2017/2455 (paquete del comercio electrónico) y la Directiva (UE) 2019/1995. Estas directivas se incorporaron al ordenamiento español mediante el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, y se desarrollaron por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio.

La reforma persigue, de forma muy resumida, tres objetivos:

- **Tributación efectiva en destino**, esto es, en el mercado de consumo. El IVA del comercio electrónico B2C debe ingresarse en el Estado donde el consumidor recibe el bien o servicio. Ello se logra mediante la generalización de la regla de localización en destino, con un único umbral común de 10.000 euros, y la creación de los regímenes de ventanilla única (OSS, “one stop shop”).
- **Simplificación administrativa**. Para evitar que cada operador deba registrarse en cada Estado miembro de consumo, los regímenes OSS (*one stop shop*) permiten cumplir las obligaciones de IVA en un solo Estado, el de identificación, que reparte la recaudación entre los Estados de consumo.
- **Lucha contra el fraude en importaciones**. La supresión de la franquicia del IVA para envíos de hasta 22 euros procedentes de terceros países, en el pasado ampliamente utilizada para evadir el impuesto en compras en plataformas de terceros países, y la introducción del régimen IOSS para envíos de hasta 150 euros persiguen cerrar esa vía de elusión.

La reforma ha introducido o redefinido varias categorías de operaciones que conviene distinguir con precisión en las líneas que siguen:

4.1. Ventas a distancia intracomunitarias de bienes

El art. 8.Tres LIVA, introducido por la reforma, define las ventas a distancia intracomunitarias como las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor o por su cuenta, incluso cuando intervenga indirectamente en el transporte, desde un Estado miembro a otro distinto, cuyos destinatarios sean personas que no actúen como empresarios o profesionales (consumidores finales B2C).

Las ventas a distancia intracomunitarias se distinguen conceptualmente de la entrega intracomunitaria “normal” del art. 25 LIVA en que, en esta última, el destinatario es un empresario con NIF-IVA y el régimen es de exención en origen y adquisición intracomunitaria en destino.

En las ventas a distancia intracomunitarias, el destinatario es B2C (o asimilado): no hay exención en origen ni adquisición intracomunitaria; en su lugar, opera la regla de localización del art. 68.Tres LIVA, que coloca la entrega directamente en el Estado de destino del transporte, esto es, donde el consumidor recibe el bien.

4.2. Las ventas a distancia de bienes importados.

El art. 8.Cuatro LIVA define las ventas a distancia de bienes importados como las entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor o por su cuenta (incluida la intervención indirecta) desde un país o territorio tercero a un destinatario establecido en un Estado miembro, cuyos destinatarios sean los mismos que los de las ventas a distancia intracomunitarias. La operación combina una importación, con su propio devengo en aduana, y una entrega B2C que la sigue.

El umbral común de 10.000 euros (art. 73 LIVA / art. 59 quater Directiva)

Antes de la reforma de 2021, cada Estado miembro fijaba su propio umbral de tributación en destino para las ventas a distancia (en general, 35.000 euros o 100.000 euros). Esto producía una fragmentación administrativa enorme: un pequeño comerciante que vendiera a clientes de varios Estados de la Unión podía verse obligado a registrarse en una decena de jurisdicciones distintas.

La reforma armoniza el umbral en 10.000 euros, calculado de forma agregada para todas las ventas a distancia intracomunitarias y servicios TBE realizados a destinatarios de cualquier Estado miembro distinto del de establecimiento, durante el año natural precedente. La regla del art. 73 LIVA, paralela al art. 59 *quater* de la Directiva, opera del siguiente modo:

- Si el operador no supera los 10.000 euros: puede aplicar la regla de origen (entrega o servicio sujeto al IVA del Estado del prestador). Es la opción “de minimis”, pensada para el pequeño comercio electrónico.
- Si el operador supera los 10.000 euros (o si opta voluntariamente): se aplica la regla de destino. Cada venta a distancia intracomunitaria se localiza en el Estado de llegada del transporte (art. 68.Tres.a LIVA) y cada servicio TBE B2C en la sede del consumidor (art. 70.Uno.4.º LIVA).

La opción por la tributación en destino es voluntaria, pero, si se ejerce, vincula durante un mínimo de dos años naturales (art. 73.Dos LIVA). Es una decisión estratégica del empresario: tributar en destino implica acogerse al OSS y declarar coordinadamente; tributar en origen es más simple, pero limita el crecimiento del negocio. El umbral solo se aplica cuando el operador esté establecido en un único Estado miembro y desde él realice las ventas a distancia intracomunitarias o los servicios TBE; si opera desde varios Estados, no se le aplica el umbral y tributa siempre en destino. La regla protege, así, al pequeño comerciante exclusivamente nacional.

Explicado de otro modo, el umbral común de 10.000 euros (art. 73 LIVA) determina el régimen aplicable a las ventas a distancia intracomunitarias y a los servicios TBE B2C intracomunitarios. El cálculo es agregado: suma de todas las ventas a distancia

intracomunitarias y servicios TBE a destinatarios de cualquier otro Estado miembro durante el año natural precedente. Esto significa que, si se supera el umbral o se opta, la operación se localiza en destino y resulta de aplicación el régimen OSS para simplificar las obligaciones formales. El umbral no se aplica cuando el operador esté establecido en varios Estados miembros: en ese caso tributa siempre en destino.

11. Ejemplo

Una pequeña tienda en línea de Alicante vende cosmética a particulares de toda la Unión. En 2026 realizó 6.000 euros de ventas a clientes franceses, italianos y portugueses (suma agregada). Mientras en 2027 no supere los 10.000 euros, sus ventas se localizan en España por la regla de origen (art. 68.Dos.1.º LIVA) y repercute el IVA español al 21 %. Pero, a partir de la operación que excede el umbral de 10.000 euros, las ventas se localizan en el Estado de destino del transporte (Francia, Italia o Portugal); la tienda deberá declararlas, bien acogándose al OSS, declaración única en España, bien registrándose en cada Estado miembro de consumo.

4.3. Las plataformas digitales (“marketplaces”) como sujetos pasivos

Otra de las novedades más relevantes de la reforma de 2021 es la “ficción del sujeto pasivo único” para las plataformas digitales (*marketplaces*). El art. 8 bis LIVA, paralelo al art. 14 bis de la Directiva, dispone que, cuando un empresario, mediante una interfaz digital (mercado en línea, plataforma, portal o medios similares), facilite ventas a distancia de bienes importados de territorios o países terceros o bien entregas de bienes en el interior de la Comunidad realizadas por un empresario o profesional no establecido en la Comunidad a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

La técnica jurídica es la de una doble entrega ficticia: el proveedor original entrega los bienes a la plataforma (entrega exenta del impuesto, por aplicación del art. 20 bis LIVA, para evitar la doble imposición) y la plataforma los entrega al consumidor final.

El sujeto pasivo de esta segunda entrega es la plataforma, que asume las obligaciones de declaración, repercusión e ingreso del IVA. La razón material es que las plataformas tienen capacidad operativa y financiera para cumplir con el impuesto, mientras que los miles de pequeños vendedores extracomunitarios que operan en sus marketplaces escaparían en la práctica a cualquier exigencia.

Este régimen ha sido objeto de una profunda modificación, tanto desde la perspectiva aduanera como del IVA, con la reforma Aduanera de la UE y el paquete de IVA en la Era Digital (ViDA) que afecta a distintas normas (por ejemplo, art. 23 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo (Franquicias aduaneras) y Directiva de IVA), con la modificación en el Artículo 143 (exenciones a la importación), modificándose las condiciones para que las mercancías acogidas al régimen de Ventanilla Única de

Importación (IOSS) disfruten de la exención del IVA en el momento de la entrada física en la aduana, ya que ahora el IVA se vincula al cobro simultáneo del arancel de 3 €, y suprimiéndose los artículos que limitaban el uso del IOSS exclusivamente a importaciones con un valor intrínseco inferior o igual a 150 €. A partir de la plena implementación de ViDA, el IOSS se extiende a cualquier valor.

Además, se reforman las reglas para obligar por ley a las plataformas en línea (Marketplaces) a ser las recaudadoras obligatorias del IVA de importación, eliminando posibles resquicios legales de intermediación.

El detalle de esta reforma, de gran impacto recaudatorio para todos los estados miembros de la Unión Europea, se puede consultar de forma resumida en la página de la Comisión².

12. Ejemplo

HAIKONG, una empresa tecnológica con sede en Shenzhen (China) vende auriculares para hacer deporte. Para facilitar sus operaciones de venta, mantiene stock guardado en un centro logístico en el norte de Madrid. HAIKONG utiliza los servicios de Amazon para canalizar sus ventas. Un particular de Barcelona compra uno de esos auriculares a través de Amazon.

En este caso, (1) la operación de transmisión de los auriculares del vendedor chino a Amazon: Se localiza en España (porque los bienes físicamente estaban en Madrid). Al aplicar el Art. 20 bis LIVA, esta entrega está exenta. El vendedor emite factura a Amazon sin IVA.

En cuanto a la (2) venta de Amazon al particular de Barcelona (art. 8 bis LIVA): Amazon actúa como proveedor presunto. Le cobra al comprador el precio más el 21% de IVA español. Amazon declara e ingresa directamente ese IVA a la Hacienda española.

4.4. Los regímenes de ventanilla única

Para evitar que los empresarios afectados por el régimen de tributación en destino tengan que registrarse en cada Estado miembro de consumo, la reforma de 2021 ha generalizado los regímenes de ventanilla única (One-Stop Shop, OSS).

Estos regímenes permiten al operador identificarse en un único Estado miembro, el de identificación, y, desde allí, declarar y pagar el IVA correspondiente a las operaciones realizadas en todos los Estados miembros de consumo; la Administración del Estado de identificación distribuye luego la recaudación.

² European Commission. VAT in the Digital Age (ViDA). A package to modernise and improve the EU's VAT system.

https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida_en

Su estudio, y la reforma sustancial que se está finalizando en 2026 (paquete ViDA) se reserva a cursos más especializados.