

IVA: NUEVAS REGLAS EN LOS SERVICIOS DIGITALES Y EN LAS VENTAS A DISTANCIA Y PROPUESTAS DE REFORMA DE SUS TIPOS IMPOSITIVOS

La presente Nota Informativa tiene por objeto analizar las principales novedades introducidas por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 (la “Directiva 2017/2455”), por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE (la “Directiva del IVA”) y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”) para las prestaciones de servicios y ventas a distancia de bienes, así como resumir el contenido de la Propuesta de Directiva del Consejo, de 18 de enero de 2018 (la “Propuesta de Directiva”), por la que se propone modificar la Directiva del IVA en lo que respecta a sus tipos impositivos.

1. La Directiva 2017/2455

El pasado 5 de diciembre de 2017 el Consejo de la Unión Europea (“UE”) aprobó un paquete de medidas a través de la Directiva 2017/2455 (junto con un Reglamento y un Reglamento de ejecución para adaptar diferentes normas al contenido de la Directiva 2017/2455) enfocado a solventar la problemática surgida en materia de IVA en relación con la economía digital. En concreto, las medidas introducidas responden a los siguientes objetivos: (i) reducir los costes de gestión y de cumplimiento de las obligaciones formales del IVA, (ii) minorar los problemas de competencia ocasionados entre competidores de dentro y de fuera de la UE, y (iii) combatir el fraude en el IVA relacionado con las ventas a distancia, que se estima en 5.000 millones de euros anuales.

Con estos objetivos, las principales medidas introducidas, cuya trasposición por parte de los Estados miembro será progresiva, son las siguientes:

1.1 Ejercicio 2019

- (i) Flexibilización de la regla de localización de determinados servicios electrónicos (telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios digitales).

Se modifica la actual regla de localización de estos servicios en destino (con independencia de la condición del destinatario de los mismos como sujeto pasivo

del impuesto o como consumidor final) para incluir una excepción a dicha regla, de manera que estas prestaciones de servicios podrán localizarse (a elección del sujeto pasivo) en el Estado en el que esté establecido el prestador del servicio cuando se cumpla la siguiente doble condición: (i) que el valor de los servicios a consumidores finales domiciliados en un Estado miembro distinto no alcance el umbral establecido a nivel comunitario (10.000 euros, IVA excluido) ni en el año en curso ni tampoco en el precedente, y (ii) que el destinatario de los mismos sea un consumidor final.

(ii) Simplificación de la prueba sobre la ubicación del consumidor de los servicios electrónicos para las PYMES

Para su correcta aplicación, la regla de localización de estos servicios precisa determinar dónde se entiende localizado el consumidor final de los mismos, para lo cual la normativa del IVA prevé una serie de reglas y presunciones a los efectos de facilitar esta tarea al prestador del servicio (por ejemplo, líneas fijas terrestres, líneas móviles, o utilización de un descodificador). Hasta el momento resultaba necesario ubicar al cliente final a través de un mínimo de dos de estos elementos no contradictorios entre sí, medida que se flexibiliza para permitir la utilización de un único elemento probatorio si el valor total de los servicios que prestan en la UE no excede de 100.000 euros (IVA excluido), ni en el año en curso ni tampoco en el precedente.

(iii) Aplicación de normas de facturación del Estado miembro del prestador

Por último, se establece que los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y servicios prestados por vía electrónica apliquen las normas de facturación del Estado miembro en el que se encuentren identificados aunque la operación tribute en el Estado miembro en el que se encuentre el destinatario.

1.2 Ejercicio 2021

(i) Nuevas obligaciones para las plataformas digitales

Se incrementan las obligaciones en materia de IVA para los mercados, plataformas o portales de venta electrónicos (por ejemplo, Amazon o eBay) que faciliten la venta a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países, o el suministro de bienes en el interior de la Comunidad por parte de sujetos no establecidos en la UE, que se convertirán en sujetos pasivos del impuesto por presumirse que actúan como intermediarios en nombre propio en las ventas a particulares en determinados supuestos, siempre y cuando realicen ventas a consumidores finales comunitarios en uno de los siguientes supuestos:

- (a) cuando se produzca una importación en la UE de bienes por un valor inferior a 150 euros, o
- (b) cuando el bien a entregar esté almacenado dentro de la UE pero el empresario o profesional que realiza la venta no esté establecido en la UE.

Además, deberán llevar un registro de todas estas operaciones en las que intermedian por un periodo de 10 años.

(ii) Actualización del régimen de ventas intracomunitarias a distancia

- (a) Se establece un nuevo umbral global de 10.000 euros, en el año en curso o en el precedente, para operaciones dentro de la UE (en contraposición al umbral de operaciones en cada Estado miembro anterior). Superado el umbral, el proveedor deberá repercutir al consumidor final el IVA al tipo impositivo del Estado miembro de consumo.
- (b) Se establece la posibilidad de acoger a la denominada Ventanilla Única todas las operaciones (es decir, todas las ventas de bienes y servicios, no solamente los digitales) con particulares, no siendo obligatorio sino voluntario.
- (c) Esta nueva regla de localización no resultará de aplicación en el caso de los bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o de antigüedades, ni a las entregas de medios de transporte de ocasión.

(iii) Nuevo régimen de ventas a distancia de bienes importados

- (a) Se deroga la exención a la importación de pequeños envíos, actualmente establecida en 22 euros.
- (b) En el caso de bienes cuyo valor no exceda de 150 euros y expedidos directamente a un consumidor final establecido en la UE desde un territorio tercero a efectos del IVA, este empresario o profesional establecido en un tercer Estado podrá optar alternativamente por aplicar el sistema de Ventanilla Única o por liquidar el IVA a la importación.
- (c) Los bienes cuyo valor sí exceda de los 150 euros por envío continuarán siendo objeto de declaración en la Aduana en el momento de la importación.

2. La Propuesta de Directiva

Con objeto de crear en la UE un territorio único para el IVA, tal y como había avanzado el presidente de la Comisión Europea (“CE”), Jean-Claude Juncker, en su discurso sobre el Estado de

la Unión de 2017, la CE publicó una primera Propuesta de Directiva el pasado 18 de enero de 2018 que, de prosperar, puede suponer una modificación muy significativa en la configuración del impuesto. Las medias tributarias incluidas en la Propuesta de Directiva, encaminadas a la flexibilización en la aplicación de tipos reducidos por parte de los Estados miembro, son las siguientes:

- (i) El Anexo III de la Directiva del IVA, que identifica los bienes y servicios que los Estados miembro pueden gravar con un tipo de gravamen reducido, se deroga en beneficio de un nuevo Anexo III *bis* (que deberá ser revisado cada 5 años, comenzando desde el 31 de diciembre de 2016 a más tardar) que recogerá una “lista negativa” de los bienes y servicios a los que obligatoriamente se deberá aplicar el tipo de gravamen general (superior al 15% en todo caso –actualmente 21% en España–), estructurada de acuerdo con la clasificación estadística de productos por actividades¹.
- (ii) Se incluye la posibilidad de establecer dos tipos de gravamen reducidos no inferiores al 5%; es decir, en España, además del actual tipo reducido del 10%, se podría aprobar otro nuevo tipo de gravamen reducido que en ningún caso será inferior al 5%.
- (iii) Se mantiene el tipo de gravamen superreducido para el que no se requiere una tributación mínima del 5% (4% actualmente en España).
- (iv) Se prevé la posibilidad de aprobar un nuevo tipo reducido del 0% o “tipo nulo” que, a pesar de no gravar determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios, no limitaría el derecho a la deducción del IVA soportado en su adquisición o fabricación (como en las exportaciones), por lo que no perjudicaría la prorrata de los contribuyentes.
- (v) En contrapartida, se establece un tipo de gravamen medio ponderado mínimo del 12% que los Estados miembro deben cumplir al objeto de garantizar una recaudación mínima por este impuesto.

Como consecuencia de lo anterior, cada Estado miembro podría aprobar un total de cinco tipos de gravamen diferentes, que en el caso de España podría ser el siguiente:

- (i) 21% (vehículos, joyas, equipos informáticos, servicios financieros y de seguros, entre otros);
- (ii) 10%;
- (iii) otro tipo reducido opcional no inferior al 5%;
- (iv) 4%;
- (v) 0% (que no impide la deducción de las cuotas del IVA soportadas).

¹ Reglamento (UE) 1209/2014 de la Comisión, de 29 de octubre de 2014, por el que se modifica el Reglamento (CE) 451/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece una nueva clasificación estadística de productos por actividades (CPA).

En este sentido, la totalidad de los bienes y servicios que actualmente tributan al tipo reducido o superreducido podrán mantener su actual tributación privilegiada.

Esta Nota ha sido elaborada por José Suárez, Daniel Olábarri y Ekaitz Cascante, Socio y Abogados de la práctica de Fiscal respectivamente.

La información contenida en esta Nota Informativa es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico. Este documento ha sido elaborado el 5 de marzo de 2018 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

Para más información,
pueden ponerse en contacto con:

José Suárez Agapito
Socio de Fiscal
jsuarez@perezllorca.com
Telf: + 34 91 423 67 41