



COMISIÓN EUROPEA
DIRECCIÓN GENERAL DE
FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA
Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal
Impuesto sobre el valor añadido

Publicado en septiembre de 2020

Notas explicativas

sobre

las normas del IVA en el comercio electrónico

Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo

Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo

Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo

Cláusula de exención de responsabilidad: las presentes notas explicativas no son jurídicamente vinculantes y solo contienen orientaciones prácticas e informales sobre cómo debe aplicarse la legislación de la UE. Están basadas en la postura de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión.

Las presentes notas explicativas tienen por objeto mejorar la comprensión de determinadas partes de la legislación de la UE en materia de IVA. Han sido elaboradas por los servicios de la Comisión y, como se indica en la cláusula de exención de responsabilidad de la primera página, no son jurídicamente vinculantes.

Estas notas explicativas no son exhaustivas. Esto significa que, aunque contienen información detallada sobre una serie de cuestiones, pueden existir elementos que no figuren en el presente documento.

Se aconseja y recomienda que cualquier usuario de las notas explicativas interesado en un tema particular lea en su totalidad el capítulo que aborde dicho tema específico.

Índice

1	ELEMENTOS CLAVE DE LAS NUEVAS NORMAS DEL IVA APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE JULIO DE 2021	7
1.1	INTRODUCCIÓN	7
1.2	TRANSACCIONES AFECTADAS POR LOS CAMBIOS DE 2021	8
1.3	ACTOS JURÍDICOS PERTINENTES.....	9
1.4	GLOSARIO.....	10
2	EL PAPEL DE LAS INTERFACES ELECTRÓNICAS	12
2.1	LA INTERFAZ ELECTRÓNICA COMO SUJETO PASIVO CONSIDERADO PROVEEDOR: ARTÍCULO 14 <i>BIS</i> DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE.....	12
2.1.1	Disposiciones pertinentes	12
2.1.2	¿Por qué se introdujo el artículo 14 <i>bis</i> ?.....	12
2.1.3	¿Qué transacciones cubre la disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores?.....	13
2.1.4	¿Qué implica el artículo 14 <i>bis</i> ?	14
2.1.5	¿La interfaz electrónica se considerará proveedor de todas las ventas que facilite?	18
2.1.6	¿Cuándo se considera que un sujeto pasivo facilita una entrega?	18
2.1.7	Actividades a las que no se aplica la disposición sobre los sujetos pasivos considerandos proveedores.....	22
2.1.8	Intervención de varias interfaces electrónicas	23
2.1.9	Responsabilidad limitada del sujeto pasivo considerado proveedor (artículo 5 <i>quater</i> del Reglamento de Ejecución del IVA).....	24
2.1.10	La presunción de la condición de vendedor y adquirente	28
2.2	OBLIGACIONES DE LLEVANZA DE REGISTROS PARA LAS INTERFACES ELECTRÓNICAS..	29
2.2.1	¿Cuáles son las obligaciones de llevanza de registros de un sujeto pasivo considerado proveedor?.....	29
2.2.2	Información que deben conservar las interfaces electrónicas que faciliten entregas de bienes o prestaciones de servicios sin que se les considere proveedores	31
2.2.3	Esquema: Obligaciones de llevanza de registros de las interfaces electrónicas	33
3	LOS RÉGIMENES ESPECIALES	35
3.1	RÉGIMEN EXTERIOR A LA UNIÓN.....	38
3.1.1	Disposiciones pertinentes	38
3.1.2	¿Qué implican las nuevas normas?.....	38
3.1.3	¿Quién puede utilizar el régimen exterior a la Unión y en relación con qué entregas o prestaciones?	38
3.1.4	¿Cuáles son las obligaciones de facturación?.....	40
3.1.5	¿Es necesario nombrar a un representante fiscal?	40

3.2	RÉGIMEN DE LA UNIÓN.....	40
3.2.1	Disposiciones pertinentes	40
3.2.2	¿Qué implican las nuevas normas?.....	40
3.2.3	¿Quién puede utilizar el régimen de la Unión y en relación con qué entregas o prestaciones?	41
3.2.4	¿Se puede utilizar el régimen de la Unión solo para una parte de las entregas incluidas en él? 42	42
3.2.5	¿Qué son las ventas intracomunitarias a distancia de bienes?.....	42
3.2.6	Lugar de la entrega de bienes o prestación de servicios.....	43
3.2.7	Umbral basado en el lugar de entrega o prestación (10 000 EUR)	44
3.2.8	¿Cuáles son las obligaciones de facturación?.....	46
3.2.9	¿Es necesario nombrar a un representante fiscal?	47
3.2.10	Si un proveedor no establecido en la UE presta servicios a consumidores en la UE y realiza ventas intracomunitarias a distancia de bienes, ¿a qué régimen debe acogerse?.....	47
3.3	PREGUNTAS Y RESPUESTAS SOBRE LOS RÉGIMENES ESPECIALES	48
3.4	¿QUÉ DEBE HACER SI USA EL RÉGIMEN EXTERIOR A LA UNIÓN O EL RÉGIMEN DE LA UNIÓN?	55
3.5	EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN.....	56
4	VENTAS A DISTANCIA E IMPORTACIÓN DE BIENES DE ESCASO VALOR	57
4.1	VENTAS A DISTANCIA DE BIENES IMPORTADOS	58
4.1.1	Disposiciones pertinentes	58
4.1.2	¿Por qué se introdujo este concepto?.....	58
4.1.3	¿A qué transacciones afecta?.....	59
4.1.4	Lugar de la entrega de los bienes.....	59
4.2	EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN.....	61
4.2.1	Disposiciones pertinentes	61
4.2.2	¿Por qué se ha introducido el régimen de importación?.....	61
4.2.3	¿Qué entregas de bienes cubre el régimen de importación?.....	62
4.2.4	¿Quién puede usar el régimen de importación?.....	63
4.2.5	¿Qué es un intermediario?	64
4.2.6	Número de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones	65
4.2.7	¿Cómo funciona el régimen de importación?.....	66
4.2.8	Validación del número de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones.....	67
4.2.9	¿Qué debe hacer si se acoge al régimen de importación?	68

4.2.10	Preguntas y respuestas sobre la IOSS.....	71
4.3	RÉGIMEN ESPECIAL PARA LA DECLARACIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL IVA SOBRE LAS IMPORTACIONES.....	89
4.3.1	Disposiciones aplicables.....	89
4.3.2	¿Por qué se introdujo el régimen especial?	89
4.3.3	¿Qué transacciones cubre el régimen especial?.....	90
4.3.4	¿Quién puede acogerse al régimen especial?	90
4.3.5	¿Cómo funciona?.....	90
4.3.6	¿Qué tienen que hacer los operadores económicos que se acogen al régimen especial? 92	
4.3.7	Ejemplo práctico.....	92
5	APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 14 <i>BIS</i> SOBRE SUJETOS PASIVOS CONSIDERADOS PROVEEDORES: SUPUESTOS.....	94
5.1	SUJETO PASIVO CONSIDERADO PROVEEDOR QUE FACILITA ENTREGAS DE BIENES EN LA UE	94
5.2	SUJETO PASIVO CONSIDERADO PROVEEDOR QUE FACILITA LA VENTA A DISTANCIA DE BIENES IMPORTADOS.....	103

Lista de gráficos

Gráfico 1: Entregas de bienes cubiertas por la disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores.....	14
Gráfico 2: Consecuencias del modelo del sujeto pasivo considerado proveedor	15
Gráfico 3: Obligaciones de llevanza de registros de las interfaces electrónicas	34
Gráfico 4: Régimen de la ventanilla única para las importaciones	66
Gráfico 5: Proceso aduanero de la ventanilla única para las importaciones (IOSS)	68
Gráfico 6: Resumen del régimen de importación.....	71
Gráfico 7: Resumen del régimen especial	91

Lista de cuadros

Cuadro 1: Facturación.....	17
Cuadro 2: Obligaciones de llevanza de registros del sujeto pasivo considerado proveedor que se acoja a uno de los regímenes especiales.....	30
Cuadro 3: Resumen de los cambios a los regímenes especiales a partir del 1 de julio de 2021....	35
Cuadro 4: Resumen de los regímenes especiales	37
Cuadro 5: Umbral del lugar de entrega o prestación (10 000 EUR)	45
Cuadro 6: Exención del IVA antes y después del 1 de julio de 2021	57

Cuadro 7: Registro en la ventanilla única para las importaciones por tipo de proveedor y lugar de establecimiento..... 64

1 ELEMENTOS CLAVE DE LAS NUEVAS NORMAS DEL IVA APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE JULIO DE 2021

1.1 INTRODUCCIÓN

A partir del 1 de julio de 2021, comenzarán a surtir efecto una serie de enmiendas a la Directiva 2006/112/CE (la Directiva sobre el IVA) que afectan a las normas del IVA aplicables a las actividades transfronterizas de comercio electrónico entre empresas y consumidores. El Consejo adoptó estas normas por medio de la Directiva 2017/2455 en diciembre de 2017 y de la Directiva 2019/1995 en noviembre de 2019 (Directivas sobre el IVA en el comercio electrónico).

El motivo de estos cambios es superar las barreras a las ventas en línea transfronterizas, en consonancia con lo anunciado en la Comunicación «Una estrategia para el mercado único digital de Europa», de 2015¹ y la Comunicación relativa a un plan de acción sobre el IVA «Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir», de 2016, de la Comisión². En particular, los cambios abordarán los retos que plantean los regímenes del IVA aplicables a las ventas a distancia de bienes y a la importación de envíos de escaso valor, a saber:

- Las empresas de la UE que venden bienes por vía electrónica a consumidores finales ubicados en otros Estados miembros deben registrarse a efectos del IVA y declararlo en el Estado miembro del consumidor cuando sus ventas superen el umbral de ventas a distancia, es decir, 35 000/100 000 EUR, lo que impone una carga administrativa considerable a los operadores comerciales e impide el desarrollo del comercio en línea dentro de la Unión.
- Puesto que se concede una exención del IVA a la importación de bienes de escaso valor de hasta 22 EUR, y que esta exención da lugar a prácticas abusivas, los Estados miembros pierden parte de sus ingresos fiscales.
- Ya que las empresas no establecidas en la UE que venden bienes desde terceros países a consumidores ubicados en la Unión pueden realizar entregas de bienes exentos de IVA a la UE y no están obligadas a registrarse a efectos del IVA, disfrutan de una clara ventaja comercial con respecto a su competencia en la UE.

Las nuevas normas colocarán a las empresas de la UE en pie de igualdad con las empresas de terceros países que, según las normas vigentes hasta julio de 2021 no tienen que aplicar el IVA, simplificarán las obligaciones fiscales con respecto a este impuesto para las empresas que realicen actividades de comercio electrónico transfronterizo y contribuirán a un mayor desarrollo del mercado único de la UE. Estos son los principales cambios:

- A la vista del buen resultado de la miniventanilla única (Mini One Stop Shop, MOSS) del IVA, que permite a los proveedores de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y electrónicos registrarse a efectos del IVA en un Estado miembro y declarar en dicho Estado miembro el IVA devengado en otros Estados

¹ COM(2015) 192 final.

² COM(2016) 148 final.

miembros³, este sistema se aplicará a otros servicios de empresa a consumidor, a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes, lo que dará lugar a una ventanilla única de mayor envergadura.

- Se suprimirá el umbral existente para las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, y se sustituirá por un nuevo umbral para toda la UE de 10 000 EUR, por debajo del cual las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, y electrónicos, así como las ventas intracomunitarias a distancia de bienes seguirán sujetas al IVA en el Estado miembro donde esté establecido el sujeto pasivo que preste dichos servicios o donde se encuentren los bienes cuando comience su expedición o transporte.
- Se introducirán disposiciones especiales en virtud de las cuales se considerará, a efectos del IVA, que aquellas empresas que faciliten entregas a través de una interfaz electrónica han recibido y entregado los bienes ellas mismas («sujetos pasivos considerados proveedores»).
- Se suprimirá la exención del IVA a la importación de pequeños envíos de hasta 22 EUR y se creará un nuevo régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países cuyo valor intrínseco no exceda de 150 EUR, la denominada ventanilla única para las importaciones (IOSS, por sus siglas en inglés).
- Se introducirán medidas de simplificación para las ventas a distancia de bienes importados en envíos que no excedan de 150 EUR, cuando no se utilice la ventanilla única para las importaciones (régimenes especiales).
- Se introducirán nuevos requisitos en materia de mantenimiento de registros para las empresas que faciliten entregas de bienes y prestaciones de servicios a través de una interfaz electrónica, incluso cuando dicha interfaz no se considere proveedor.

1.2 TRANSACCIONES AFECTADAS POR LOS CAMBIOS DE 2021

Las siguientes transacciones se verán afectadas por las nuevas disposiciones:

- 1) Las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países llevadas a cabo por proveedores o sujetos pasivos considerados proveedores (conforme a su definición en el artículo 14, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA), a excepción de los bienes sujetos a impuestos especiales.
- 2) Las ventas intracomunitarias a distancia de bienes que lleven a cabo proveedores o sujetos pasivos considerados proveedores (conforme a su definición en el artículo 14, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA).
- 3) Las ventas de bienes llevadas a cabo en territorio nacional por sujetos pasivos considerados proveedores (véase el artículo 14 *bis*, apartado 2 de la Directiva sobre el IVA).

³ Véanse las notas explicativas y las guías elaboradas por la Comisión sobre el régimen del IVA aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y a los prestados por vía electrónica: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/guides_en.

- 4) Las prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos no establecidos en la UE o por sujetos pasivos establecidos en la UE, pero no en el Estado miembro de consumo, a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo (consumidores finales).

En el capítulo 4 de las presentes notas explicativas se proporcionan más explicaciones sobre las transacciones afectadas que recoge el punto 1. Para más información sobre las entregas recogidas en los puntos 2, 3 y 4, véase el capítulo 3.

1.3 ACTOS JURÍDICOS PERTINENTES

Los actos jurídicos citados en las notas explicativas incluyen:

- Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada por la [Directiva \(UE\) 2017/2455 del Consejo](#) y la [Directiva \(UE\) 2019/1995 del Consejo](#) (Directiva sobre el IVA)
- Reglamento de Ejecución (UE) del Consejo n.º 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificado por el [Reglamento de Ejecución \(UE\) del Consejo 2017/2459](#) y el [Reglamento de Ejecución \(UE\) del Consejo 2019/2026](#) (Reglamento de Ejecución del IVA)
- Reglamento n.º 904/2010 del Consejo relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, modificado por el [Reglamento \(UE\) 2017/2454 del Consejo \(Reglamento de cooperación administrativa\)](#)
- [Reglamento de Ejecución \(UE\) 2020/194 de la Comisión](#), de 12 de febrero de 2020, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo en lo que respecta a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, a las ventas a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes
- [Decisión \(UE\) 2020/1109 del Consejo](#), de 20 de julio de 2020, por la que se modifican las Directivas (UE) 2017/2455 y (UE) 2019/1995 en lo que respecta a las fechas de transposición y de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19
- [Reglamento \(UE\) 2020/1108 del Consejo](#), de 20 de julio de 2020, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2017/2454 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19
- [Reglamento de Ejecución \(UE\) 2020/1112 del Consejo](#), de 20 de julio de 2020, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19
- [Reglamento de Ejecución \(UE\) 2020/1318 de la Comisión](#), de 22 de septiembre de 2020, por el que se modifican los Reglamentos de Ejecución (UE) 2020/21 y (UE) 2020/194 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19

1.4 GLOSARIO

Entregas de bienes de empresa a consumidor: aquellas entregas a consumidores finales, incluidas las transacciones recogidas en la sección 1.2 (descritas en mayor detalle en las presentes notas explicativas). En estas notas, también podrá hacerse referencia a los consumidores como «adquirientes» o «clientes».

Envío: bienes empaquetados juntos y expedidos de forma simultánea por el mismo proveedor, directo o subyacente, a un mismo destinatario y cubiertos por un mismo contrato de transporte.

Sujeto pasivo considerado proveedor: sujeto pasivo considerado receptor de los bienes proporcionados por el proveedor subyacente, y a quien se atribuye la entrega al consumidor final. Por tanto, un sujeto pasivo considerado proveedor tiene los mismos derechos y obligaciones a efectos del IVA que el proveedor. En el contexto de las presentes notas explicativas, el sujeto pasivo considerado proveedor es el sujeto pasivo que facilita entregas de bienes mediante el uso de una interfaz electrónica, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 *bis* de la Directiva sobre el IVA (véase el capítulo 2, sección 2.12.1).

Ventas a distancia de bienes: aquellas ventas intracomunitarias a distancia de bienes y ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países definidas en el artículo 14, apartado 4, de la Directiva sobre el IVA.

Interfaz electrónica: se entenderá como un concepto amplio que permite a dos sistemas independientes, o a un sistema y al usuario final, comunicarse con la ayuda de un dispositivo o programa. Una interfaz electrónica puede englobar un sitio web, un portal, una pasarela, un mercado en línea, una interfaz de programación de aplicaciones (API), etc.

A los efectos de las presentes notas explicativas, cuando se haga referencia a una interfaz electrónica podrá significar, dependiendo del contexto, la interfaz electrónica tal como se ha definido o un sujeto pasivo que gestione una interfaz electrónica.

Estados Miembros de la UE: países de la Unión Europea donde se aplican estas normas del IVA, a saber, Bélgica, Bulgaria, Chequia, Dinamarca, Alemania, Estonia, Irlanda, Grecia, España, Francia, Croacia, Italia, Chipre, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Hungría, Malta, Países Bajos, Austria, Polonia, Portugal, Rumanía, Eslovenia, Eslovaquia, Finlandia y Suecia.

Bienes sujetos a impuestos especiales: productos sujetos a impuestos especiales armonizados, como el alcohol, el tabaco y la energía.

Servicios logísticos: servicios prestados a proveedores de bienes, consistentes en el almacenamiento de mercancías en depósitos, la preparación de pedidos y el envío de los bienes desde el depósito.

Intermediario: una persona establecida en la Comunidad, designada por un proveedor o un sujeto pasivo considerado proveedor que lleve a cabo ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países como deudor del IVA y responsable de cumplir las obligaciones establecidas en el régimen de la ventanilla única para las importaciones.

Valor intrínseco:

a) para las mercancías de carácter comercial: el precio de las propias mercancías cuando se venden para su exportación al territorio aduanero de la Unión, excluido el coste del transporte

y los seguros, salvo que se haya incluido en el precio y no se haya indicado separadamente en la factura, y excluyendo cualquier otro impuesto y gravamen que las autoridades aduaneras puedan determinar a partir de cualquier documento pertinente;

b) para las mercancías desprovistas de carácter comercial: el precio que se habría pagado por las propias mercancías si se hubieran vendido para su exportación al territorio aduanero de la Unión.

Bienes de escaso valor: bienes en envíos cuyo valor intrínseco en el momento de la importación no exceda de 150 EUR (excepto los productos sujetos a impuestos especiales).

Representante fiscal: persona establecida en la Comunidad y designada por un proveedor como deudor del IVA y responsable del cumplimiento de las obligaciones a este respecto.

Regímenes especiales: incluyen el régimen exterior a la Unión, el régimen de la Unión y el régimen de importación.

El régimen exterior a la Unión es el régimen especial para los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad previsto en el título XII, capítulo 6, sección 2, de la Directiva sobre el IVA (para más detalles, véase el capítulo 3).

El régimen de la Unión es el régimen especial para las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, las entregas de bienes dentro de un Estado miembro facilitadas por interfaces electrónicas, y los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos dentro de la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, tal y como se establece en el título XII, capítulo 6, sección 3, de la Directiva sobre el IVA (para más detalles, véase el capítulo 3).

El régimen de importación es el régimen especial para la venta a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países, tal y como se establece en el título XII, capítulo 6, sección 4, de la Directiva sobre el IVA (para más detalles, véase el capítulo 4).

Proveedor: sujeto pasivo que vende bienes o servicios dentro de la UE o que realiza ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países directamente a los clientes, cuya entrega no haya sido facilitada por una interfaz electrónica.

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 ella un establecimiento permanente.

Territorios terceros y países terceros: «territorios terceros» son aquellos a los que se refiere el artículo 6 de la Directiva sobre el IVA, y un «país tercero» es cualquier estado o territorio al que no se aplique el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (véase el artículo 5 de la Directiva sobre el IVA). En el momento de la publicación de las presentes notas explicativas, los territorios terceros recogidos en el artículo 6 son los siguientes: Monte Athos; Islas Canarias; los territorios franceses de Guadalupe, Guyana Francesa, Martinica, Reunión, San Bartolomé y San Martín; Islas Åland; Campione d'Italia; las aguas italianas del lago de Lugano; Isla de Helgoland; territorio de Büsingen; Ceuta; Melilla; Livigno.

Proveedor subyacente: sujeto pasivo que entrega bienes o realiza ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países a través de una interfaz electrónica (véase la sección 2.1 del capítulo 2).

2 EL PAPEL DE LAS INTERFACES ELECTRÓNICAS

2.1 LA INTERFAZ ELECTRÓNICA COMO SUJETO PASIVO CONSIDERADO PROVEEDOR: ARTÍCULO 14 *BIS* DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE

2.1.1 Disposiciones pertinentes

Las disposiciones pertinentes se encuentran en la Directiva sobre el IVA y en el Reglamento de Ejecución del IVA.

Directiva sobre el IVA

- Artículos 14 y 14 *bis*
- Artículos 31 a 33
- Artículo 36 *ter*
- Artículo 66 *bis*
- Artículo 136 *bis*
- Artículo 169
- Artículo 205
- Artículo 219 *bis* a 221
- Artículos 242 y 242 *bis*

Reglamento de Ejecución del IVA

- Artículo 5 *ter*
- Artículo 5 *quater*
- Artículo 5 *quinqües*
- Artículo 41 *bis*
- Artículo 54 *ter*
- Artículo 54 *quater*
- Artículo 63 *quater*

2.1.2 ¿Por qué se introdujo el artículo 14 *bis*?

Para garantizar una recaudación efectiva y eficiente del IVA y, al mismo tiempo, reducir la carga administrativa para los proveedores, las administraciones tributarias y los consumidores. Los sujetos pasivos que faciliten ventas a distancia de bienes mediante el uso de una interfaz electrónica participarán en la recaudación del IVA correspondiente a dichas ventas. A este respecto, se ha introducido en la Directiva sobre el IVA una nueva disposición (artículo 14 *bis*) en la que se establece que, en determinadas circunstancias, se considera que estos sujetos pasivos realizan las entregas ellos mismos y son responsables de declarar el IVA correspondiente a dichas ventas (la disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores).

2.1.3 ¿Qué transacciones cubre la disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores?

El sujeto pasivo que facilita la entrega de bienes mediante el uso de una interfaz electrónica, como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares⁴, será considerado proveedor en los siguientes casos:

- 1) las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países en envíos con un valor intrínseco que no exceda de 150 EUR, a los que a menudo se denomina «bienes de escaso valor», conforme a lo dispuesto en el artículo 14 *bis*, apartado 1, o
- 2) la entrega de bienes dentro de la Comunidad efectuada por un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, tanto en lo que respecta a las entregas nacionales como a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 *bis*, apartado 2.

En otras palabras, el sujeto pasivo que facilite la entrega mediante una interfaz electrónica pasa a ser considerado proveedor de las siguientes entregas que se realicen a través de su interfaz electrónica:

- bienes en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 EUR entregados a un cliente en la UE e importados a la UE, independientemente de si el proveedor subyacente/vendedor está o no establecido en la UE;
- bienes que ya se despachaban a libre práctica en la UE y bienes que están ubicados en la UE y que se entregan a clientes en dicho territorio, independientemente de su valor, cuando el proveedor subyacente/vendedor no está establecido en la UE⁵.

En consecuencia, el sujeto pasivo que facilita la entrega mediante el uso de una interfaz electrónica no pasará a ser considerado proveedor en lo que respecta a las transacciones relacionadas con:

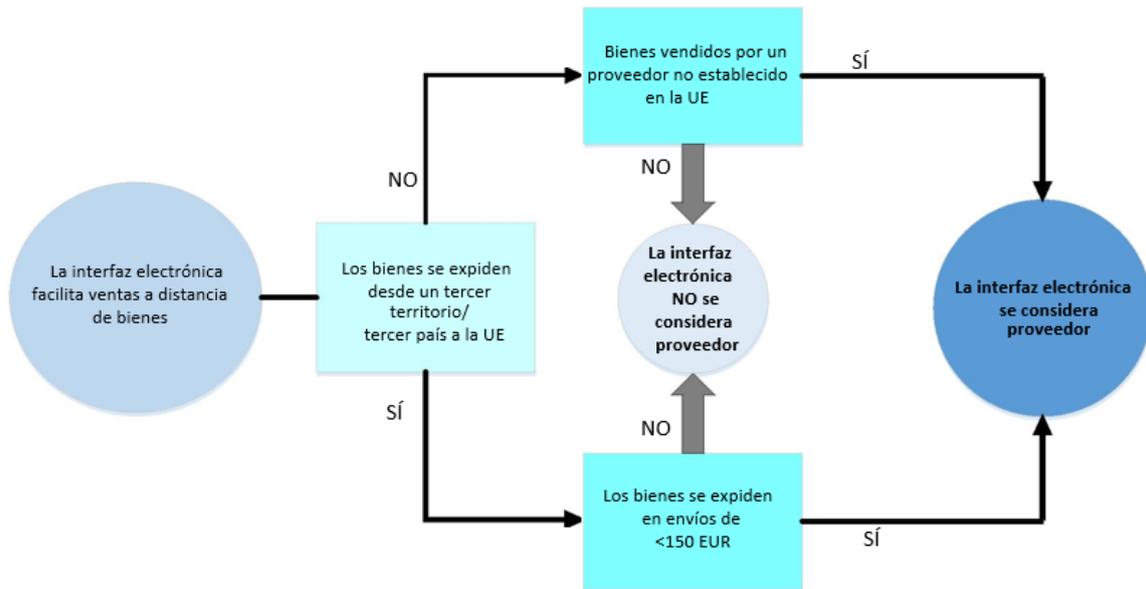
- bienes en envíos cuyo valor intrínseco exceda de 150 EUR y que sean importados a la UE, independientemente de dónde esté establecido el proveedor subyacente/vendedor;
- bienes que ya se despachaban a libre práctica en la UE y bienes ubicados y entregados a clientes en la UE, independientemente de su valor, cuando el proveedor subyacente/vendedor esté establecido en ella.

Todo lo anterior se resume en el gráfico 1 que figura a continuación.

⁴ El término «medios similares» engloba cualquier tecnología existente y futura que permita concluir la venta por vía electrónica.

⁵ Los bienes almacenados en un depósito aduanero en la UE ya se encuentran en el territorio de la UE y, por tanto, no se pueden considerar expedidos desde terceros territorios o terceros países, tal y como se exige para quedar englobados en el concepto de ventas a distancia de bienes importados.

Gráfico 1: Entregas de bienes cubiertas por la disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores

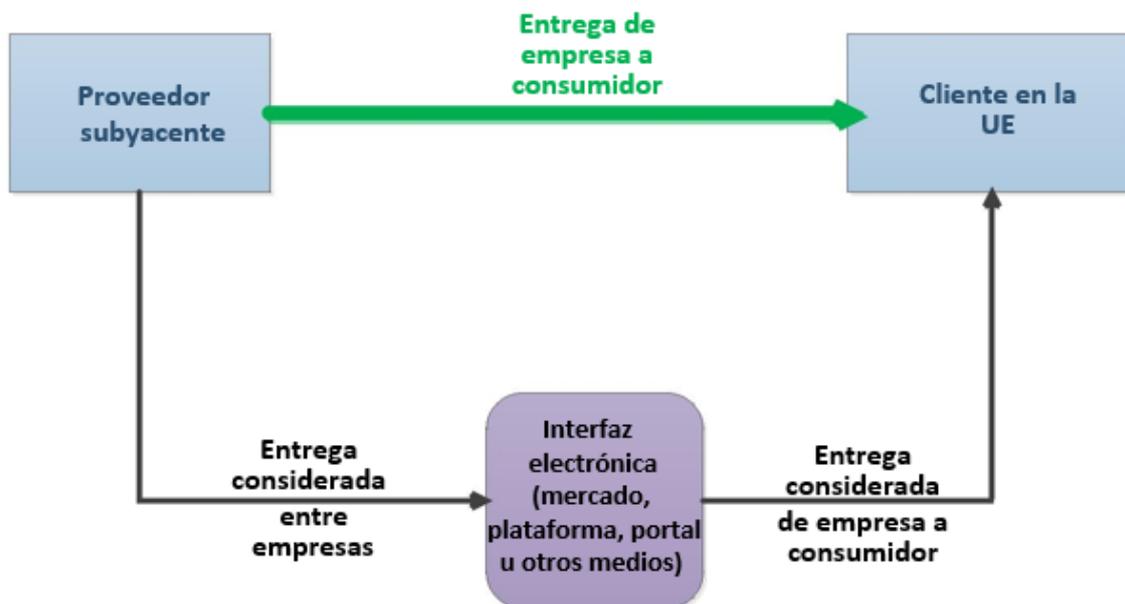


2.1.4 ¿Qué implica el artículo 14 bis?

El nuevo artículo 14 *bis* introduce una disposición a efectos de IVA (la «disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores») por la que se considera que el sujeto pasivo que facilita la entrega ha recibido y entregado él mismo los bienes (el denominado «sujeto pasivo considerado proveedor»). Esto significa que una única entrega del proveedor (el denominado «proveedor subyacente») que venda bienes a través de una interfaz electrónica al consumidor final (entrega de empresa a consumidor) se divide en dos entregas:

- 1) una entrega del proveedor subyacente a la interfaz electrónica (considerada una entrega de empresa a empresa), que se considera una entrega sin transporte, y
- 2) una entrega de la interfaz electrónica al cliente (considerada una entrega de empresa a consumidor), que es a la que se atribuye el transporte.

Gráfico 2: Consecuencias del modelo del sujeto pasivo considerado proveedor



El resultado de esta disposición es que el sujeto pasivo que facilita la entrega a través de una interfaz electrónica se considera, a efectos del IVA, como si fuera el proveedor real de los bienes. Esto implica que, a efectos del IVA, se considerará que ha adquirido los bienes al proveedor subyacente y los ha vendido posteriormente al cliente.

2.1.4.1. ¿Cuáles son las obligaciones de facturación del IVA para estas entregas?

En el caso de la entrega 1), es decir, la entrega del proveedor subyacente a la interfaz electrónica (considerada una entrega entre empresas):

La entrega que se considera realizada entre empresas puede ser:

a) una venta a distancia de bienes importados (artículo 14 bis, apartado 1)⁶

Puesto que dicha entrega se produce fuera de la UE, la normativa de la Unión sobre el IVA no se aplica a esta entrega considerada entre empresas. Por tanto, no existen obligaciones de facturación del IVA en la UE para el proveedor subyacente.

b) una entrega de bienes dentro de la UE (artículo 14 bis, apartado 2)

El proveedor subyacente debe expedir una factura del IVA al sujeto pasivo considerado proveedor conforme a las normas del Estado miembro donde se produzca la entrega.

Esta entrega, que se considera realizada entre empresas, está exenta de IVA, reconociéndose el derecho a deducción para el proveedor subyacente (artículos 136 bis y 169, letra b), de la Directiva sobre el IVA). Si bien la Directiva sobre el IVA ofrece a los Estados miembros la posibilidad de dispensar a los sujetos pasivos de la obligación de expedir una factura en el

⁶ Véanse los supuestos para la aplicación del artículo 14 bis, apartado 1, en el capítulo 5 de las notas explicativas.

caso de las prestaciones exentas (artículo 220, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA), no existe tal posibilidad para esta entrega en particular. Pueden utilizarse regímenes de autofacturación para dichas transacciones consideradas entre empresas. Se aplicarán las reglas de autofacturación del Estado miembro donde tenga lugar la entrega.

En el caso de la entrega 2), es decir, la entrega de la interfaz electrónica al consumidor (considerada una entrega de empresa a consumidor):

La entrega que se considera realizada de empresa a consumidor puede ser:

a) una venta a distancia de bienes importados (artículo 14 bis, apartado 1)

Las disposiciones de la legislación de la UE en materia de IVA relativas a la facturación se aplican a esta entrega, siempre y cuando el lugar en que se produzca la entrega de la venta a distancia de bienes importados sea la UE. La Directiva sobre el IVA establece que no existe ninguna obligación de expedir una factura con IVA para las entregas de empresa a consumidor y, por tanto, tampoco para esta entrega considerada como tal. No obstante, los Estados miembros podrán imponer la obligación de expedir una factura a efectos del IVA para estas entregas (artículo 221 de la Directiva del IVA). Asimismo, las autoridades aduaneras podrán exigir documentación justificativa para el despacho aduanero, que normalmente incluye una factura comercial.

Si se expide una factura y la interfaz electrónica se acoge al régimen especial, se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro de identificación (artículo 219 bis de la Directiva sobre el IVA). Si no se hace uso del régimen especial, serán de aplicación las normas de facturación del Estado miembro donde se considere que tiene lugar la venta a distancia de bienes importados. La interfaz electrónica tendrá que gravar con el IVA aplicable en el Estado miembro de consumo la entrega de bienes y remitirlo a la administración tributaria de dicho Estado miembro. El número de identificación en la ventanilla única de importación de la interfaz electrónica no debe constar en la factura, puesto que su comunicación deberá limitarse al mínimo necesario.

b) una entrega de bienes dentro de la UE (artículo 14 bis, apartado 2)

Esta situación abarca tanto las entregas nacionales de bienes como las ventas intracomunitarias a distancia de bienes realizadas por la interfaz electrónica⁷ en calidad de proveedor.

En cuanto a las entregas nacionales realizadas a través de la interfaz electrónica, normalmente no existe obligación de expedir una factura relativa a esta entrega entre empresa y consumidor. No obstante, un determinado Estado miembro de consumo podrá imponer la obligación de expedir una factura a efectos del IVA por esta entrega (artículo 221 de la Directiva del IVA). Si se expide una factura y la interfaz electrónica se acoge al régimen especial aplicable a esta entrega nacional entre empresa y consumidor, se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro de identificación (artículo 219 bis de la Directiva sobre el IVA). Si no se hace uso del régimen especial, serán de aplicación las normas de facturación del Estado miembro donde tiene lugar la entrega.

En cuanto a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, si se utiliza el régimen de la Unión, no existe obligación legal de expedir una factura por esta entrega entre empresa y

⁷ Véanse los supuestos de aplicación del artículo 14 bis, apartado 2, en el capítulo 5 de las notas explicativas.

consumidor (artículo 220, apartado 1, punto 2), de la Directiva sobre el IVA⁸). En el caso de que la interfaz electrónica expida una factura, serán de aplicación las normas de facturación del Estado miembro donde la interfaz electrónica se acoja al régimen especial, es decir, el Estado miembro de identificación (artículo 219 *bis* de la Directiva sobre el IVA). Cuando no se utilice el régimen de la Unión, la interfaz electrónica debe expedir una factura al consumidor siguiendo las normas de facturación del Estado miembro donde se produzca la entrega.

Tanto si se utiliza el régimen de la Unión como si no, la interfaz electrónica tendrá que gravar con el IVA aplicable en el Estado miembro de consumo los bienes entregados y remitirlo a la administración tributaria.

En el cuadro 1 que figura a continuación, se detallan las distintas obligaciones de facturación.

Cuadro 1: Facturación

Entregas		¿Obligación de facturar según la Directiva sobre el IVA?	¿Los Estados miembros pueden imponer la obligación de facturar?	¿Las normas de facturación de qué Estado miembro se aplican?
Entrega que se considere realizada entre empresas	Venta a distancia de bienes importados (artículo 14 <i>bis</i> , apartado 1)	No aplicable* * Factura comercial para despacho de aduanas	No aplicable	No aplicable
	Entrega de bienes dentro de la UE (artículo 14 <i>bis</i> , apartado 2)	SÍ	No aplicable	Estado miembro donde se produce la entrega
Entrega considerada de empresa a consumidor	Venta a distancia de bienes importados (artículo 14 <i>bis</i> , apartado 1) <u>que tenga lugar en la UE</u>	NO* * Factura comercial para despacho de aduanas	SÍ	a) Si se usa el régimen especial: Estado miembro de identificación b) Si no se usa el régimen especial: Estado miembro donde se produce la venta a distancia de bienes importados
	Entrega de bienes dentro de la UE (artículo 14 <i>bis</i> , apartado 2): 1) entrega nacional por interfaz electrónica 2) Ventas intracomunitarias a distancia de	1) NO 2) a) Si se usa el régimen especial: NO b) Sin uso del régimen especial: SÍ	1) SÍ 2) a) NO b) SÍ	a) Si se usa el régimen especial: Estado miembro de identificación b) Si no se usa el régimen especial: Estado miembro donde se produce la venta a distancia de

⁸ Corrección de errores de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE (DO L 348 de 29.12.2017).

	bienes por interfaz electrónica			bienes importados
--	--	--	--	-------------------

2.1.5 ¿La interfaz electrónica se considerará proveedor de todas las ventas que facilite?

Debe valorarse en cada transacción a título individual si la interfaz electrónica facilita una entrega de bienes y si, por tanto, se considera proveedor, teniendo en cuenta los criterios que se recogen en las siguientes secciones. En consecuencia, podrá considerarse que la interfaz electrónica facilita algunas de las entregas y se considera, por tanto, proveedor de dichas entregas de bienes y, al mismo tiempo, interviene en otras entregas en relación con las cuales no se considera proveedor.

Por ejemplo, una interfaz electrónica puede intervenir en: 1) entregas de bienes en envíos cuyo valor intrínseco exceda de 150 EUR que vayan a importarse a la UE, en relación con las cuales no se le considerará proveedor; y 2) entregas de bienes (ya en libre práctica en la UE) dentro de la UE por parte de un proveedor subyacente/vendedor no establecido en la UE, en relación con las cuales se considerará proveedor al mercado en línea.

2.1.6 ¿Cuándo se considera que un sujeto pasivo facilita una entrega?

El artículo 5 *ter* del Reglamento de Ejecución del IVA proporciona aclaraciones sobre cuándo debe considerarse que un sujeto pasivo facilita la entrega de bienes a los efectos de la aplicación de la disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores.

Se entenderá por «facilitar» la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica a dicho cliente. En otras palabras, la compraventa del vendedor al cliente se lleva a cabo/concluye con la ayuda del sujeto pasivo que gestiona la interfaz electrónica. El concepto engloba situaciones en las que los clientes inician el proceso de compra o realizan una oferta para adquirir bienes, y los proveedores subyacentes aceptan la oferta a través de la interfaz electrónica. En líneas generales, en el caso de las transacciones de comercio electrónico, esto se refleja en que el proceso de realización del pedido y de pago se lleve a cabo por la interfaz electrónica o a través de esta. Asimismo, «que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica» significa que una operación se concluye en la interfaz electrónica [sitio web, portal, pasarela, mercado en línea, interfaz de programación de aplicaciones (API) o medios similares], pero no viene determinada por la entrega física de los bienes, que el sujeto pasivo que gestiona la interfaz operativa podrá haber organizado/llevado a cabo o no.

Se considera que un sujeto pasivo, es decir, una interfaz electrónica, **no facilita** la entrega si:

- a) **no** establece, de manera directa o indirecta, ninguno de los términos y condiciones en que se efectúa la entrega de bienes (véase la sección 2.1.6.1), y
- b) **no** interviene, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados (véase la sección 2.1.6.2), y
- c) **no** interviene, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de bienes (véase la sección 2.1.6.3).

Para que se considere que un sujeto pasivo no facilita la entrega, debe satisfacer todas estas condiciones. Por tanto, incluso cuando un sujeto pasivo lleve a cabo solo una de estas actividades, podría considerarse que facilita la entrega de bienes.

La disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores tampoco se aplica a las siguientes actividades (véase la sección 2.1.7 para más detalles):

- a) el tratamiento de los pagos en relación con la entrega de bienes;
- b) el listado o la publicidad de bienes;
- c) la reorientación o la transferencia de clientes a otras interfaces electrónicas en las que los bienes se ofrezcan a la venta, sin ninguna otra intervención en la entrega.

2.1.6.1 ¿Cuándo establece la interfaz electrónica los términos y condiciones en que se efectúa la entrega?

a) El concepto de «establecimiento de los términos y condiciones»

De conformidad con el artículo 5 *ter*, apartado 2, letra a), del Reglamento de Ejecución del IVA, si el sujeto pasivo que gestiona la interfaz electrónica establece, de manera directa o indirecta, los términos y condiciones en que se efectúa la entrega, se considerará que facilita la entrega de bienes y tendrá la consideración de proveedor.

Se entenderá por «términos y condiciones» aquellos derechos y obligaciones del proveedor subyacente y del cliente vinculados a la entrega, como el precio, el tipo/la naturaleza de los bienes, las condiciones de pago, de entrega o las garantías. Asimismo, incluye las condiciones de uso del sitio web/la plataforma tanto por el proveedor subyacente como por el cliente (incluidas las condiciones para mantener una cuenta en dicha web o plataforma).

Puesto que la disposición hace referencia a cualquiera de los términos y condiciones, que se pueden establecer de forma directa o indirecta, el concepto debe interpretarse en sentido amplio. Su intención es abarcar a una extensa variedad de sujetos pasivos que gestionen mercados en línea, plataformas, portales o cualquier modelo de negocio similar existente o que surja en el comercio en línea/electrónico.

El uso de «de manera indirecta» al establecer los términos y condiciones en que se efectúa la entrega tiene por objetivo evitar la división artificial de los derechos y obligaciones entre la interfaz electrónica y los proveedores subyacentes. Por ejemplo, la indicación de que el vendedor (proveedor subyacente) es responsable de los bienes vendidos a través del mercado/la plataforma o de que el contrato se celebra entre el proveedor subyacente y el cliente no es suficiente para eximir al sujeto pasivo que gestiona la interfaz electrónica de las obligaciones relativas al IVA que le corresponden en calidad de sujeto pasivo considerado proveedor.

El concepto, por tanto, va más allá de la relación contractual y atiende a la realidad económica y, en particular, a la influencia que ejercen las interfaces electrónicas en la entrega efectiva de los bienes o a la aportación que realizan a este respecto.

b) Ejemplos de actividades incluidas en este concepto

Existen diversos elementos/características que pueden ser indicativos de que un sujeto pasivo que gestiona una interfaz electrónica establece los términos y condiciones. Para llegar a la conclusión definitiva, deben tenerse en cuenta todas las características de la entrega. Sin

embargo, a continuación, se recogen algunos ejemplos (no acumulativos ni exhaustivos) de actividades que indican que el sujeto pasivo que gestiona una interfaz electrónica establece de manera directa o indirecta los términos y condiciones:

- La interfaz electrónica es la propietaria o administradora de la plataforma técnica a través de la cual se entregan los bienes.
- La interfaz electrónica establece normas para el listado y la venta de bienes a través de su plataforma.
- La interfaz electrónica posee datos del cliente relacionados con la entrega.
- La interfaz electrónica proporciona la solución técnica para el proceso de realización de pedidos o de comienzo de la adquisición (por ejemplo, añadiendo los bienes a un carro de la compra).
- La interfaz electrónica organiza/gestiona la comunicación de la oferta, la aceptación del pedido o el pago de los bienes.
- La interfaz electrónica establece condiciones por las cuales el proveedor o el consumidor debe hacerse cargo del pago de los gastos de devolución de los bienes.
- La interfaz electrónica impone al proveedor subyacente uno o varios métodos de pago específicos, condiciones de almacenamiento o de tramitación de pedidos, o métodos de envío o entrega utilizados para llevar a cabo la transacción.
- La interfaz electrónica tiene derecho a tramitar o retener el pago del consumidor al proveedor subyacente, o bien restringir el acceso a los fondos de algún otro modo.
- La interfaz electrónica puede acreditar la venta sin permiso o aprobación del proveedor subyacente en el caso de que los bienes no se hayan recibido adecuadamente.
- La interfaz electrónica proporciona servicios de atención al cliente, asistencia para la devolución de bienes o para la realización de cambios, o bien procedimientos de gestión de reclamaciones o litigios para los proveedores o sus clientes.
- La interfaz electrónica tiene derecho a establecer el precio al que se venden los bienes, por ejemplo, ofreciendo descuentos a través de un programa de fidelización de clientes, tiene control o ejerce influencia sobre la fijación de precios.

2.1.6.2 ¿Cuándo interviene la interfaz electrónica en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados?

a) El concepto de «autorización del cobro»

De conformidad con el artículo 5 *ter*, párrafo 2, letra b), del Reglamento de Ejecución del IVA, si el sujeto pasivo que maneja una interfaz electrónica interviene, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados, se considerará que facilita la entrega de bienes y le será de aplicación la disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores.

El concepto de «autorización del cobro» se refiere a aquella situación en que la interfaz electrónica puede influir en si el cliente efectúa el pago, cuándo lo hace o en qué condiciones.

La interfaz electrónica autoriza el pago cuando decide que es posible adeudarlo/cargarlo en la cuenta, tarjeta bancaria o medio similar del consumidor en concepto de pago por la entrega, o cuando interviene en la recepción del mensaje de autorización del pago o en el compromiso de pago del adquirente. Este concepto no implica que la interfaz electrónica tenga que cobrar o recibir de forma efectiva el pago ni que deba intervenir en todos los pasos del proceso de pago.

b) Ejemplos de actividades incluidas en este concepto

Existen diversos elementos/características que pueden ser indicativos de que una interfaz electrónica autoriza el cobro. Para llegar a la conclusión final, deben tenerse en cuenta todas las características de la entrega. No obstante, a continuación se recogen algunos ejemplos (no acumulativos ni exhaustivos) de actividades que sugieren que la interfaz electrónica interviene en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados:

- La interfaz electrónica proporciona al cliente información sobre el pago, como el precio que debe abonar, su desglose, cualquier cargo adicional aplicable, cuándo debe efectuarse el pago, el método de pago, etc.
- La interfaz electrónica inicia el proceso por el cual se cobra al cliente.
- La interfaz electrónica recoge/recibe del cliente datos/información de pago como el número de la tarjeta de crédito/débito, la fecha de vencimiento, el código de seguridad, el nombre o la cuenta del titular del pago, información de la cuenta digital o de criptomoneda, información de la cartera electrónica, etc.
- La interfaz electrónica recauda el dinero de los bienes entregados y lo transfiere al proveedor subyacente.
- La interfaz electrónica conecta al cliente con un tercero que tramita el pago siguiendo las instrucciones facilitadas por ella (se excluyen de la disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores las actividades de un sujeto pasivo que solo tramita el pago sin ninguna otra intervención en la entrega; véase la sección 2.1.7).

2.1.6.3 ¿Cuándo interviene la interfaz electrónica en el pedido o la entrega de los bienes?

a) El concepto de «intervenir en el pedido o la entrega de los bienes»

De conformidad con el artículo 5 ter, apartado 2, letra c), del Reglamento de Ejecución del IVA, si el sujeto pasivo que gestiona una interfaz electrónica interviene, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de los bienes, facilita la entrega de bienes y le será de aplicación la disposición sobre los considerados proveedores.

El concepto de «intervenir en el pedido o la entrega de los bienes» debe interpretarse en sentido amplio.

La intervención en el pedido de los bienes no significa necesariamente que la interfaz electrónica intervenga en la generación de la orden de compra, sino que hace referencia a situaciones en las que la interfaz electrónica puede influir de algún modo en el pedido de los bienes.

El concepto de «intervenir en la entrega de los bienes» no se limita a la entrega física de estos, que puede o no ser organizada/llevada a cabo por la interfaz electrónica o en nombre de esta,

sino que se refiere a situaciones en que la interfaz electrónica puede influir de algún modo en la entrega de los bienes.

b) Ejemplos de actividades incluidas en este concepto

Existen diversos elementos/características que pueden ser indicativos de que un sujeto pasivo que gestiona una interfaz electrónica interviene en el pedido o la entrega de los bienes. Para llegar a la conclusión final, deben tenerse en cuenta todas las características de la entrega. Sin embargo, a continuación, se recogen algunos ejemplos (no acumulativos ni exhaustivos) de actividades que sugieren que la interfaz electrónica interviene en el pedido o la entrega de los bienes:

- La interfaz electrónica proporciona la herramienta técnica para aceptar el pedido del cliente (normalmente, el carro de la compra o el proceso de tramitación de un pedido).
- La interfaz electrónica comunica la confirmación o los detalles del pedido al cliente y al proveedor subyacente.
- La interfaz electrónica cobra al proveedor subyacente una tarifa o comisión en función del valor del pedido.
- La interfaz electrónica envía una aprobación para iniciar la entrega de los bienes/ordena al proveedor subyacente o a un tercero que efectúen su entrega.
- La interfaz electrónica facilita servicios logísticos al proveedor subyacente.
- La interfaz electrónica organiza la entrega de los bienes.
- La interfaz electrónica comunica detalles de la entrega al cliente.

2.1.7 Actividades a las que no se aplica la disposición sobre los sujetos pasivos considerandos proveedores

El artículo 5 *ter* del Reglamento de Ejecución del IVA incluye una lista limitada de actividades a las que no se aplica la disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores. Cuando la interfaz electrónica lleve a cabo **exclusivamente** cualquiera de las siguientes actividades o una combinación de ellas, no se considerará proveedor. Estas actividades son:

- a) el tratamiento de los pagos en relación con la entrega de bienes, o
- b) el listado o la publicidad de bienes, o
- c) la reorientación o la transferencia de clientes a otras interfaces electrónicas en las que los bienes se ofrezcan a la venta, sin ninguna otra intervención en la entrega.

Cuando una interfaz electrónica lleve a cabo actividades que proporcionen acceso a un sistema de pago o simplemente informen de la existencia de posibles bienes a la venta, por ejemplo, publicidad donde hacer clic redirija a los posibles clientes al sitio web de un vendedor o sitios web de anuncios sin ofrecer posibilidades de compra, no se considerará proveedor. La interfaz electrónica no interviene de manera directa o indirecta en la entrega, que se produce entre el proveedor y el cliente de forma completamente independiente; por tanto, en el desarrollo normal de la actividad comercial, no tendrá conocimiento de cuestiones como i) si una transacción se ha concluido, o cuándo lo ha hecho, ii) dónde se encuentran los

bienes, o iii) adónde se transportan los bienes. Sin dicha información, sería imposible que la interfaz electrónica cumpliera las obligaciones a efectos del IVA como sujeto pasivo considerado proveedor.

Aunque la interfaz electrónica no se considere proveedor en lo que respecta a las actividades/entregas mencionadas, sí podría serlo respecto de otras entregas que facilite.

2.1.8 Intervención de varias interfaces electrónicas

El artículo 5 *ter* del Reglamento de Ejecución del IVA arroja algo más de luz sobre el concepto del sujeto pasivo considerado proveedor: «la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica». Esta definición se refiere a aquellas situaciones en que el proceso de pedido o pago se gestiona/lleva a cabo a través de la interfaz electrónica, e implica que solo puede haber una interfaz electrónica considerada proveedor: aquella en la que se realiza el pedido y a través de la cual se concluye la entrega. Normalmente, cualquier otro intermediario en la cadena de suministro lleva a cabo una entrega entre empresas, ya sea al proveedor subyacente, a la interfaz electrónica considerada proveedor o a cualquier otra interfaz electrónica.

Ejemplo 1:

Un consumidor realiza un pedido de bienes comercializados por un proveedor subyacente a través de la interfaz electrónica 1. El proveedor subyacente no dispone de existencias de los bienes que ofrece, sino que los adquiere a través de la interfaz electrónica 2 (una plataforma de envío directo). El proveedor subyacente ordena a la interfaz electrónica 2 (una plataforma de envío directo) que envíe los bienes directamente al cliente.

A fin de establecer cuál de las interfaces electrónicas se considera proveedor en este caso, es necesario analizar a través de cuál de ellas se concluye la venta al cliente y, por tanto, a través de cuál de las interfaces electrónicas el cliente lleva a cabo el proceso de pedido o compra. Si el pedido o la compra se llevan a cabo mediante la interfaz electrónica 1, se considera que la plataforma de envío directo (la interfaz electrónica 2) presta un servicio al proveedor subyacente.

Ejemplo 2:

Un consumidor pretende realizar un pedido de bienes que se encuentran a la venta en una interfaz electrónica (IE 1). Cuando realiza el pedido, se le redirige a otra interfaz electrónica (IE 2), donde un proveedor subyacente comercializa los bienes. Finalmente, la venta se concluye a través de la interfaz electrónica 2 (IE 2).

Aunque el contacto inicial tuvo lugar con la interfaz electrónica 1, la venta se concluye a través de la interfaz electrónica 2; por tanto, será esta última la que tendrá la consideración de proveedor.

2.1.9 Responsabilidad limitada del sujeto pasivo considerado proveedor (artículo 5 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA)

2.1.9.1 ¿Por qué se introdujo esta disposición?

La disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores es una «ficción» creada a efectos del IVA. Los bienes no suelen obrar en poder del sujeto pasivo considerado proveedor, y la transferencia de la propiedad de los bienes se produce entre el proveedor subyacente y el cliente. Por tanto, el sujeto pasivo considerado proveedor a menudo no dispondrá de la información necesaria para establecer el lugar de la entrega y cumplir sus obligaciones a efectos del IVA, como la ubicación de los bienes en el momento de la transacción (ubicación desde la que se realiza el envío) o la naturaleza de los bienes entregados. La interfaz electrónica tendrá que recibir dicha información del proveedor subyacente. Asimismo, el sujeto pasivo considerado proveedor tendrá que determinar sus obligaciones a efectos del IVA en el momento en que el cliente realice el pago. En consecuencia, el sujeto pasivo considerado proveedor a menudo dependerá de la precisión de la información facilitada por los proveedores antes o, a más tardar, en el momento del pago, para asegurarse de que se aplica el régimen del IVA adecuado (obligaciones de pago y de información) a la entrega. A fin de no imponer una carga desproporcionada a los mercados en línea, se proporciona una mayor seguridad jurídica y su responsabilidad relativa al pago del IVA es limitada en casos predefinidos.

A tenor del artículo 5 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA, el sujeto pasivo que gestiona la interfaz electrónica, cuando se considere que ha recibido y entregado él mismo los bienes, no estará obligado al pago de un importe del IVA que supere el que haya declarado y pagado sobre esas entregas si se cumplen **todas las condiciones siguientes**:

- a) cuando el sujeto pasivo dependa de la información facilitada por los proveedores que venden bienes a través de una interfaz electrónica o por otros terceros para declarar y pagar correctamente el IVA sobre dichas entregas;
- b) cuando la información facilitada por los proveedores de bienes mencionada en la letra a) sea errónea;
- c) cuando el sujeto pasivo pueda demostrar que no sabía ni podía razonablemente saber que la información recibida era incorrecta.

Cuando se cumplan estas condiciones para limitar la responsabilidad, la interfaz electrónica no será responsable de la diferencia de IVA con respecto a las entregas correspondientes ni de los posibles recargos e intereses de demora en el caso de que se produzca una reevaluación del IVA adeudado. En ese caso, podrá invocarse la responsabilidad del proveedor subyacente cuando el Estado miembro haya implantado medidas nacionales que establezcan la responsabilidad solidaria de dicho proveedor subyacente. La interfaz electrónica aplicará la información nueva/correcta en futuras transacciones.

Ejemplo 1:

Un consumidor realiza un pedido de bienes a través de una interfaz electrónica a un proveedor subyacente, indicando una dirección de envío ubicada en el Estado miembro A. El IVA aplicado por la interfaz electrónica es el correspondiente a los bienes en el Estado miembro A. Después de realizar el pedido, el consumidor y el proveedor subyacente acuerdan que la entrega se realice en el Estado miembro B, que tiene un tipo del IVA más elevado que el Estado miembro A para el bien entregado. Sin embargo, no se informa de ello a la interfaz electrónica. En esta situación, la interfaz electrónica no es responsable de la diferencia de IVA, ni de los posibles recargos e intereses de demora en el Estado miembro B. Solo puede invocarse la responsabilidad del proveedor subyacente si el Estado miembro B ha implantado medidas nacionales que establecen la responsabilidad solidaria del proveedor subyacente.

Ejemplo 2:

El proveedor subyacente informa a la interfaz electrónica del valor y la naturaleza del bien, en virtud de lo cual el IVA adeudado es de 100 EUR. La interfaz electrónica declara un IVA de 70 EUR por error. La disposición de responsabilidad limitada no se aplica en esta situación y la interfaz electrónica sigue siendo deudora de 30 EUR (la diferencia entre 100 EUR y 70 EUR), así como de los posibles recargos e intereses de demora.

Ejemplo 3:

Durante una inspección, la administración tributaria establece que el devengo del IVA debería haber sido de 120 EUR y no de 100 EUR, como estableció la interfaz electrónica según la información facilitada por el proveedor subyacente. Puesto que la disposición de responsabilidad limitada es aplicable a aquellos importes no declarados debido a que la información facilitada por el proveedor subyacente u otro tercero era incorrecta, la interfaz electrónica no será deudora de los 20 EUR de IVA restantes (la diferencia entre 120 EUR y 100 EUR). En ese caso, podrá invocarse la responsabilidad del proveedor subyacente cuando el Estado miembro haya implantado medidas nacionales que establezcan la responsabilidad solidaria del proveedor subyacente.

Ejemplo 4:

Un proveedor subyacente con domicilio social o establecimiento permanente en la UE pone a la venta bienes en el sitio web de la interfaz electrónica. El proveedor subyacente informa a la interfaz electrónica de que los bienes comercializados se encuentran en el Estado miembro A. La interfaz electrónica, por tanto, no declara el IVA correspondiente a la venta de dichos bienes. Sin embargo, durante una inspección fiscal, se averigua que los bienes (en parte o en su totalidad) se enviaron al consumidor en la UE directamente desde una ubicación exterior a la UE en un envío que no excedía de 150 EUR. La interfaz electrónica no tendrá la obligación de liquidar el importe de IVA correspondiente como sujeto pasivo considerado proveedor por las ventas a distancia de bienes importados. Sin embargo, no debería producirse una pérdida de IVA en esta transacción, puesto que el IVA se habrá recaudado en el momento de la importación de los bienes a la UE (no es posible que queden exentos de tramitación a través de la ventanilla única para las importaciones).

2.1.9.2 La carga de la prueba relativa a estas condiciones

La carga de la prueba recaerá sobre el sujeto pasivo que gestione la interfaz electrónica (el sujeto pasivo considerado proveedor), el cual debe demostrar que se cumplen todas las condiciones necesarias para acogerse a la disposición de responsabilidad limitada. Puesto que cada caso puede ser distinto, no es posible proporcionar directrices específicas sobre cuándo se satisfacen las condiciones en cada posible supuesto. El cumplimiento de dichas condiciones debe evaluarse y demostrarse caso por caso. Sin embargo, las interfaces electrónicas deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

En primer lugar, el sujeto pasivo considerado proveedor debe realizar esfuerzos razonables y diligentes desde el punto de vista comercial para obtener toda la información necesaria del proveedor subyacente de modo que pueda cumplir sus obligaciones en materia de IVA. Esto debe llevarse a cabo en el marco de la relación comercial entre el proveedor y la interfaz electrónica considerada proveedor, con el nivel de detalle requerido. Por tanto, habrá diferencias en función de la interfaz electrónica (tamaño, grado de automatización, etc.).

La información que la interfaz electrónica podría necesitar del proveedor subyacente y en la que posteriormente se basará para la declaración y recaudación del IVA incluye los siguientes datos:

- lugar de establecimiento del proveedor subyacente;
- descripción de los bienes;
- base imponible a efectos de IVA (basada en el precio en el momento del pago);
- ubicación de la que sale el envío (basada en la información disponible hasta el momento del pago);
- información sobre las devoluciones de bienes y las anulaciones de ventas.

Por tanto, la interfaz electrónica debe, en el marco de la relación comercial con el proveedor subyacente, hacer hincapié en informarle de la importancia de facilitar toda la información pertinente. Si el proveedor subyacente no facilita sistemáticamente la información necesaria, el sujeto pasivo considerado proveedor (la interfaz electrónica) debe tomar las medidas adecuadas.

En segundo lugar, la interfaz electrónica debe actuar de buena fe y con la diligencia de un buen comerciante. Deberá valorarse si este es el caso analizando las circunstancias particulares de la entrega, así como teniendo en cuenta la organización interna de la interfaz electrónica y la información que pueda estar disponible en los sistemas o el entorno de la interfaz electrónica. La actuación con la diligencia de un buen comerciante puede variar en función del tamaño de la empresa, el modelo comercial, el volumen de transacciones para las cuales la interfaz electrónica se considere proveedor, el número de proveedores subyacentes, etc. Por ejemplo, mientras que algunas interfaces electrónicas podrían tener la capacidad para aplicar una solución completamente automatizada para la verificación de la información facilitada por los proveedores subyacentes y la detección de posibles errores, otras no dispondrían de los recursos para implantar una solución generalizada de este tipo y, por tanto, únicamente realizarían verificaciones aleatorias de los datos.

La disposición de responsabilidad limitada tiene en cuenta las diferencias entre las interfaces electrónicas y acepta que la noción de diligencia del buen comerciante se traduce en procesos distintos para cada interfaz. La norma del sujeto pasivo considerado proveedor no debería imponer una carga desproporcionada para las interfaces electrónicas ni pretende exigir que se lleve a cabo un nivel general de controles para cada entrega que podría imponer una mayor carga a las plataformas de menor tamaño en comparación con las mayores y podría, en última instancia, dar lugar a que las plataformas más grandes logran una cuota de mercado aún mayor. Sin embargo, es probable que los controles comerciales internos de las interfaces electrónicas se vean afectados inevitablemente y tengan que ser adaptados a fin de que la interfaz electrónica actúe con la diligencia de un buen comerciante.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) proporciona algunas directrices teóricas, especialmente en lo que respecta al nivel de responsabilidad del sujeto pasivo. En esos casos, el TJUE subrayó que un comerciante debe actuar de buena fe y adoptar toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le lleva a participar en un fraude fiscal⁹. Por tanto, la responsabilidad del sujeto pasivo queda limitada a la diligencia debida de un comerciante ordinario (o la diligencia de un buen comerciante¹⁰) en el desarrollo de su actividad.

En términos prácticos, los siguientes ejemplos (lista no exhaustiva) podrían demostrar el ejercicio de la diligencia de un buen comerciante por parte de las interfaces electrónicas:

- La interfaz electrónica ha comunicado a los proveedores subyacentes (por ejemplo, cuando deciden si aceptan que los comerciantes utilicen la interfaz electrónica, en los términos y condiciones, etc.) la información necesaria que deben facilitar, y ha dejado claro lo importante que es esta información para la correcta declaración y recaudación del IVA.
- La interfaz electrónica solicita a los proveedores subyacentes que comuniquen adecuadamente esta información (por ejemplo, les exige que carguen una descripción de los bienes, facilita directrices claras sobre cómo clasificar los productos listados en la interfaz electrónica, les solicita que comuniquen la ubicación desde donde se van a enviar de los bienes, etc.). Como parte de los esfuerzos para recopilar información correcta y eliminar errores, la interfaz electrónica puede ofrecer directrices adicionales

⁹ Véanse en este contexto, por ejemplo, las sentencias del TJUE de 14 de junio de 2017 en el asunto C-26/16 Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, apartados 71 y 72, de 6 de septiembre de 2012 en el asunto C-273/11 Mecsek-Gabona, apartado 48, de 31 de enero de 2013 en el asunto C-643/11 LVK – 56, apartado 63, de 21 de febrero de 2008 en el asunto C-271/06 Netto Supermarkt, apartados 24 y 25, y de 6 de septiembre de 2012 en el asunto C-324/11 Gábor Tóth, apartado 45.

¹⁰ Asunto C-271/06 Netto Supermarkt, apartado 27.

a los proveedores subyacentes, por ejemplo, cuando los proveedores tengan dificultades para clasificar correctamente los productos (por ejemplo, mediante preguntas frecuentes o equipos de asistencia, de haberlos).

- La interfaz electrónica ha establecido unos procesos de verificación razonables en lo que respecta a la información facilitada por los proveedores subyacentes para determinadas categorías de productos (por ejemplo, categorías de productos a las que puedan aplicarse diversos tipos de IVA en función de sus características específicas). Dichos procesos podrían basarse en la verificación visual (cotejar la imagen del producto con su descripción), así como en técnicas de aprendizaje automático (utilizando términos de búsqueda aplicados a los productos anunciados con características clave del tipo fiscal del producto). El modo en que se llevarán a cabo estos controles dependerá del tamaño de la empresa, el volumen de transacciones, el modelo comercial, etc. de cada una de las interfaces electrónicas, y debe ser adecuado y proporcionado.
- Si la interfaz electrónica, además de los datos proporcionados directamente por el proveedor subyacente, tiene otros datos fácilmente disponibles sobre los bienes, procedentes de fuentes internas o externas, que podrían ayudar a corregir la corrección la información errónea, deberá utilizarlos como parte de sus obligaciones de actuar con la diligencia de un buen comerciante.

2.1.9.3 ¿Quién es deudor del IVA cuando el sujeto pasivo considerado proveedor no paga el IVA?

Según lo explicado en la sección 2.1.4, la disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores implica que el sujeto pasivo que facilita la entrega mediante el uso de una interfaz electrónica se considera el proveedor real de los bienes en lo que respecta al cliente (a efectos de IVA). La interfaz electrónica asume los derechos y obligaciones del proveedor subyacente en materia de IVA con respecto a la entrega realizada a dicho cliente. Por tanto, se entenderá que el sujeto pasivo considerado proveedor (y no el proveedor subyacente) será responsable del pago del IVA adeudado por dicha entrega.

No obstante, a tenor del artículo 205 de la Directiva del IVA, los Estados miembros podrán implantar las medidas necesarias a escala nacional por las que el proveedor subyacente quede obligado solidariamente a este efecto.

2.1.10 La presunción de la condición de vendedor y adquiriente

De conformidad con el artículo 5 *quinquies* del Reglamento de Ejecución del IVA, el sujeto pasivo considerado proveedor considerará, a menos que disponga de información que indique lo contrario, que la persona que vende bienes a través de una interfaz electrónica es un sujeto pasivo y que la persona que los compra no lo es. Esta disposición debería liberarlo de la carga desproporcionada de verificar la condición del vendedor y del adquiriente en cada caso, y pretende, por tanto, proporcionar una mayor seguridad jurídica al sujeto pasivo considerado proveedor.

2.1.10.1 La presunción de la condición de vendedor

La interfaz electrónica debe considerar que el proveedor subyacente es un sujeto pasivo, salvo que haya recibido información del proveedor u otras fuentes que demuestre lo contrario. La mera ausencia del número de identificación a efectos del IVA o número de identificación fiscal (por ejemplo, si el proveedor no lo facilitó durante el proceso de registro/suscripción en la interfaz electrónica) no significa automáticamente que el proveedor subyacente no sea un sujeto pasivo.

Si el proveedor subyacente indica a la interfaz electrónica que actúa como persona que no tiene la condición de sujeto pasivo, la interfaz electrónica debe considerarlo como tal. Sin embargo, la interfaz electrónica debe disponer de un proceso de verificación para valorar si las entregas del dicho proveedor subyacente no le atribuirían la consideración de sujeto pasivo.

2.1.10.2 *La presunción de la condición de adquirente*

Aunque el número de identificación a efectos del IVA o número de identificación fiscal no constituyen un requisito previo indispensable para tener la consideración de sujeto pasivo, sí es un elemento importante para demostrar que se es un sujeto pasivo. Por tanto, salvo que la interfaz electrónica disponga de información que demuestre lo contrario, si durante el proceso de registro/suscripción en la interfaz electrónica el cliente no facilita el número de identificación a efectos del IVA o un número de identificación fiscal, la interfaz electrónica tratará al cliente como una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo.

2.2 OBLIGACIONES DE LLEVANZA DE REGISTROS PARA LAS INTERFACES ELECTRÓNICAS

2.2.1 ¿Cuáles son las obligaciones de llevanza de registros de un sujeto pasivo considerado proveedor?

Según lo explicado en la sección 2.1.4, la disposición sobre los sujetos pasivos considerados proveedores implica que el sujeto pasivo que facilita la entrega mediante el uso de una interfaz electrónica se considera el proveedor real de los bienes a efectos del IVA. A los efectos de esta disposición, el sujeto pasivo considerado proveedor asume los derechos y obligaciones en materia de IVA del proveedor subyacente en lo que respecta a la entrega al cliente. Lo mismo ocurre cuando un sujeto pasivo interviene en una prestación de servicios por vía electrónica en relación con los cuales se da por hecho que actúa en nombre propio conforme a lo dispuesto en el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución del IVA. Por tanto, el sujeto pasivo considerado proveedor tiene obligaciones de llevanza de registros como cualquier otro proveedor. A este respecto, el artículo 54 *quater*, apartado 1, del Reglamento de Ejecución del IVA aclara que el sujeto pasivo considerado proveedor debe llevar los siguientes registros:

1. si se acoge a uno de los regímenes especiales establecidos en el título XII, capítulo 6, de la Directiva sobre el IVA¹¹: los registros establecidos en el artículo 63 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA (véase la sección 2.2.1.1);
2. si no se acoge a ninguno de estos regímenes especiales: los registros establecidos en el artículo 242 de la Directiva sobre el IVA. En esta situación, cada legislación nacional establece cuáles son los registros que deben llevar los sujetos pasivos y de qué modo deben hacerlo.

2.2.1.1 *Obligaciones de llevanza de registros del sujeto pasivo considerado proveedor que se acoge a uno de los regímenes especiales*

El artículo 63 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA especifica qué información deben contener los registros de los sujetos pasivos que se acojan a uno de los regímenes especiales.

¹¹ Régimen exterior a la Unión, régimen de la Unión o régimen de importación.

Esto se aplica a todos los sujetos pasivos que han optado por utilizar uno de los regímenes especiales, incluido el sujeto pasivo considerado proveedor.

El cuadro 2 que figura a continuación presenta los elementos que deben incluirse en los registros de los sujetos pasivos en función del régimen que apliquen.

Cuadro 2: Obligaciones de llevanza de registros del sujeto pasivo considerado proveedor que se acoja a uno de los regímenes especiales

	Cuando un sujeto pasivo se acoge al régimen exterior a la Unión (ventanilla única) o al régimen de la Unión (ventanilla única) Artículo 63 <i>quater</i>, apartado 1, del Reglamento de Ejecución del IVA	Cuando el sujeto pasivo aplique el régimen de importación (ventanilla única para las importaciones) Artículo 63 <i>quater</i>, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del IVA
Información que deben incluir los registros del sujeto pasivo	<ul style="list-style-type: none"> a) el Estado miembro de consumo en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios; b) el tipo de servicios prestados o la descripción y la cantidad de los bienes entregados; c) la fecha de la entrega de los bienes o de la prestación del servicio; d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada; e) todo aumento o reducción posterior de la base imponible; f) el tipo del IVA aplicado; g) el importe adeudado del IVA con indicación de la moneda utilizada; h) la fecha y el importe de los pagos recibidos; i) cualquier anticipo recibido antes de la entrega de los bienes o la prestación de los servicios; j) en caso de emitirse una factura, la información contenida en ella; k) en el caso de los servicios, la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual y, en el caso de los bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los bienes; l) cualquier prueba de posibles declaraciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del IVA aplicado. 	<ul style="list-style-type: none"> a) el Estado miembro de consumo en el que se entreguen los bienes; b) la descripción y la cantidad de los bienes entregados; c) la fecha de la entrega de los bienes; d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada; e) todo aumento o reducción posterior de la base imponible; f) el tipo del IVA aplicado; g) el importe adeudado del IVA con indicación de la moneda utilizada; h) la fecha y el importe de los pagos recibidos; i) en caso de emitirse una factura, la información contenida en ella; j) la información utilizada para determinar el lugar en que empieza y termina la expedición o el transporte de los bienes con destino al cliente; <p>prueba de posibles declaraciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del IVA aplicado;</p> <ul style="list-style-type: none"> l) el número de pedido o el número único de transacción; m) el número único de expedición cuando el sujeto pasivo intervenga directamente en la entrega.

Los registros previstos en el artículo 63 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA deben conservarse durante diez años a partir del final del ejercicio en que se haya realizado la

entrega, y deben facilitarse por vía electrónica a petición de los Estados miembros. Dichos registros podrán entregarse a los Estados miembros que correspondan utilizando un formulario estandarizado¹².

2.2.2 Información que deben conservar las interfaces electrónicas que faciliten entregas de bienes o prestaciones de servicios sin que se les considere proveedores

El artículo 242 *bis* de la Directiva sobre el IVA es aplicable a interfaces electrónicas que **faciliten la entrega de bienes o la prestación de servicios**, pero que **no sean consideradas proveedores**. Este será el caso cuando:

- La interfaz electrónica facilite una prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo¹³.
- La interfaz electrónica facilite una entrega de bienes dentro de la Comunidad (incluidas entregas nacionales) y el proveedor subyacente esté establecido en la UE.
- La interfaz electrónica facilite una venta a distancia de bienes importados en envíos que excedan de 150 EUR y tenga lugar en la UE, independientemente de dónde esté establecido el proveedor/vendedor.

El artículo 242 *bis* de la Directiva sobre el IVA impone a estas interfaces electrónicas la obligación de llevar un registro de las entregas y prestaciones que facilite y de mantenerlo durante un periodo de diez años a partir del final del ejercicio en que se haya realizado la operación. Por ejemplo, en relación con las entregas y prestaciones realizadas en 2021, la interfaz electrónica debe conservar los registros hasta finales de 2031. Dichos registros deben ser lo suficientemente detallados y deberán facilitarse por vía electrónica a petición de los Estados miembros. La información que deben contener los registros de la interfaz electrónica tiene en cuenta de qué información dispone dicho sujeto pasivo (la interfaz electrónica), cuál es pertinente para la administración tributaria y en qué medida es proporcionada con respecto al propósito de la disposición. Asimismo, tiene en cuenta la necesidad de cumplir el Reglamento general de protección de datos (UE) n.º 2016/679 (véase la Declaración sobre el acta del Consejo emitida tras la adopción de las modificaciones a la Directiva sobre el IVA¹⁴).

2.2.2.1 ¿Cuándo se considera que un sujeto pasivo facilita la entrega sin que se le considere proveedor?

El artículo 54 *ter* del Reglamento de Ejecución del IVA establece cuándo se considerará que el sujeto pasivo facilita las entregas de bienes y prestaciones de servicios a efectos de la obligación de llevar registros prevista en el artículo 242 *bis* (es decir, sin que se le considere proveedor).

¹² Artículo 39 del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO L 268 de 12.10.2010, p. 1).

¹³ Siempre y cuando la interfaz electrónica no se considere proveedor de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o prestados por vía electrónica a tenor de lo dispuesto en el artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución del IVA.

¹⁴ Documento del Consejo 14769/1/17 REV 1.

La definición del término «facilitar» recogida en dicha disposición es similar a la que se proporciona en el artículo 5 *ter* del Reglamento de Ejecución del IVA establecida para los sujetos pasivos considerados proveedores. No obstante, mientras que el artículo 5 *ter* se aplica únicamente a las entregas de bienes, el artículo 54 *ter* también cubre las prestaciones de servicios. Sin embargo, para evaluar si la interfaz electrónica facilita las entregas de bienes o prestaciones de servicios, en cuyo caso estará obligada a llevar registros de las mismas, deben aplicarse las directrices que se recogen en la sección 2.1.6.

2.2.2.2 *¿Qué información se debe conservar?*

En consonancia con los objetivos acordados con la adopción del paquete relativo al IVA aplicable al comercio electrónico, el artículo 54 *quater*, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del IVA aclara qué información deben conservar las interfaces electrónicas que facilitan entregas de bienes o prestaciones de servicios sin que se les considere proveedores. Esto debe garantizar que las administraciones tributarias reciban un conjunto mínimo de información que puedan utilizar en sus actividades de ejecución a la hora de controlar la recaudación del IVA sobre las entregas de empresa a consumidor imponibles en la UE.

Respetando el principio de proporcionalidad, las interfaces electrónicas deben conservar, en relación con todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se produzcan en la UE, al menos la siguiente información:

- a) *el nombre, la dirección postal y electrónica o el sitio web del proveedor subyacente cuyas entregas o prestaciones se faciliten a través de la utilización de la interfaz electrónica y, si están disponibles:*
 - i) *el número de identificación a efectos del IVA o el número nacional de identificación fiscal del proveedor subyacente;*
 - ii) *el número de la cuenta bancaria o el número de la cuenta virtual del proveedor subyacente;*
- b) *una descripción de los bienes, su valor, el lugar de llegada de la expedición o transporte, junto con el momento de la entrega o prestación y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción;*
- c) *una descripción de los servicios, su valor, información para determinar el lugar y el momento de la entrega o prestación y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción.*

El término «cuenta virtual» en este contexto pretende abarcar los sistemas y servicios de pago emergentes, como las monedas digitales o criptomonedas, las carteras digitales, etc.

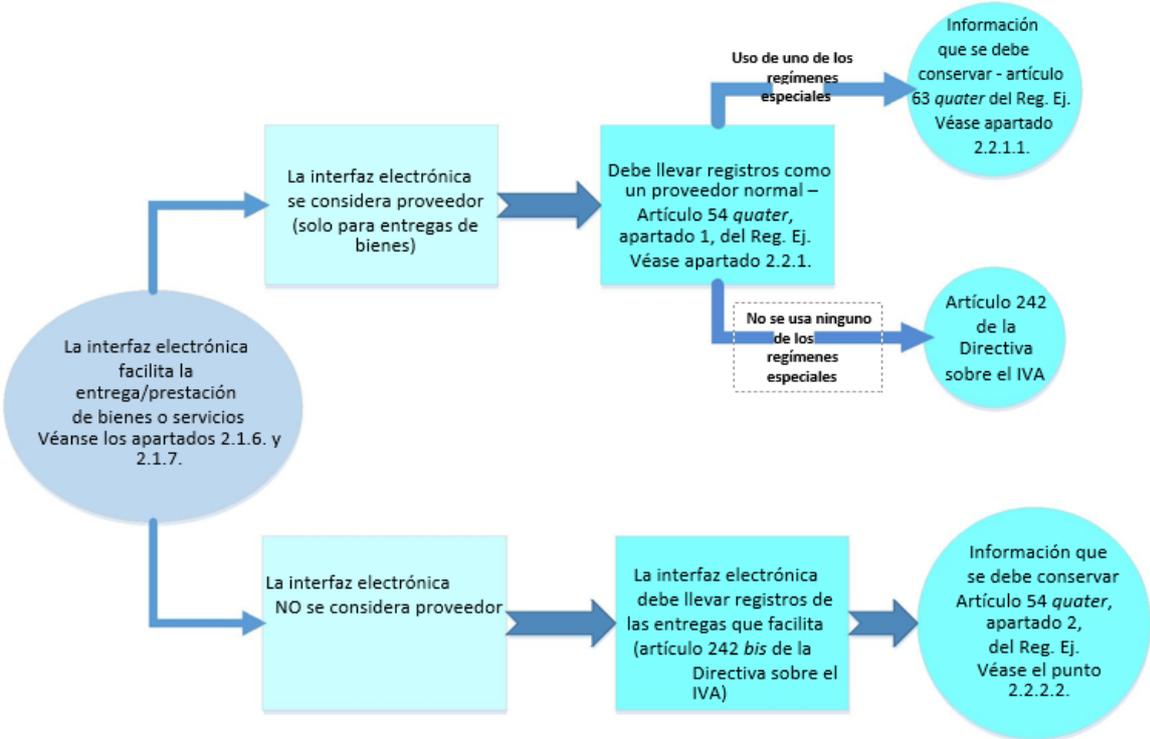
La expresión «si se encuentra disponible» debe interpretarse como una referencia a la información obtenida o que pueda obtenerse en el curso normal de la actividad de las interfaces electrónicas. En otras palabras, normalmente una interfaz electrónica puede obtener dicha información sin llevar a cabo búsquedas específicas en profundidad.

El «número de pedido o el número único de transacción» es un código asociado a la operación. Pueden asignárselo el proveedor subyacente o la interfaz electrónica.

2.2.3 Esquema: Obligaciones de llevanza de registros de las interfaces electrónicas

El gráfico 3 que aparece a continuación presenta de forma esquemática las obligaciones de llevanza de registros de las interfaces electrónicas.

Gráfico 3: Obligaciones de llevanza de registros de las interfaces electrónicas



3 LOS RÉGIMENES ESPECIALES

Las nuevas disposiciones modifican los regímenes especiales del IVA¹⁵ existentes, previstos en la Directiva sobre el IVA (el régimen exterior a la Unión, el régimen de la Unión), y añaden uno nuevo (el régimen de importación). El siguiente cuadro recoge un resumen de las modificaciones que se aplicarán a partir del 1 de julio de 2021.

Cuadro 3: Resumen de los cambios a los regímenes especiales a partir del 1 de julio de 2021

Transacciones	Sujeto pasivo/proveedor establecido fuera de la UE		Sujeto pasivo/proveedor establecido en la UE	
	Régimen especial	Necesidad de intermediario o representante fiscal ¹⁶	Régimen especial	Necesidad de intermediario o representante fiscal
Prestaciones de servicios de empresa a consumidor	Régimen exterior a la Unión (ventanilla única)	NO ¹⁷	Régimen de la Unión (ventanilla única)	NO
Ventas intracomunitarias a distancia de bienes	Régimen de la Unión (ventanilla única)	NO ¹⁸	Régimen de la Unión (ventanilla única)	NO
Entregas nacionales por una interfaz electrónica	Régimen de la Unión (ventanilla única)	NO ¹⁹	Régimen de la Unión (ventanilla única)	NO
Ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países en un envío que no exceda de 150 EUR	Régimen de importación (ventanilla única para las importaciones)	SÍ ²⁰	Régimen de importación (ventanilla única para las importaciones)	NO ²¹

¹⁵ Véase la definición en el glosario.

¹⁶ Para consultar la definición de los conceptos de intermediario y representante fiscal, véase el glosario.

¹⁷ Los Estados miembros no podrán obligar a los proveedores establecidos fuera de la UE a nombrar a un representante fiscal para utilizar el régimen exterior a la Unión (artículo 204 de la Directiva del IVA).

¹⁸ De conformidad con el artículo 204 de la Directiva del IVA, en este caso los Estados miembros podrán exigir al sujeto pasivo que nombre a un representante fiscal como deudor del impuesto.

¹⁹ De conformidad con el artículo 204 de la Directiva del IVA, en este caso los Estados miembros podrán exigir al sujeto pasivo que nombre a un representante fiscal como deudor del impuesto.

²⁰ A excepción de un proveedor establecido en un tercer país con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua; para más detalles, véase el capítulo 4.

²¹ El sujeto pasivo no está obligado a nombrar a un intermediario para usar el régimen de importación, pero puede hacerlo si lo desea.

¿Qué es la ventanilla única?

La miniventanilla única (MOSS) es un sistema electrónico destinado a los sujetos pasivos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o por vía electrónica a consumidores en la UE, mediante el cual pueden declarar y pagar en un mismo Estado miembro el IVA devengado en cualquier Estado miembro. A partir del 1 de julio de 2021, la miniventanilla única se ampliará a todos los servicios de empresa a consumidor que tengan lugar en Estados miembros donde no esté establecido el proveedor, así como a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes. Por tanto, pasará a tener la denominación de «ventanilla única» (One Stop Shop, OSS).

Se creará un nuevo régimen para la declaración y liquidación del IVA correspondiente a las ventas a distancia de bienes de escaso valor importados de terceros territorios o terceros países, la «ventanilla única para las importaciones» (Import One Stop Shop, IOSS).

En el cuadro 4, se recoge un desglose de los tipos de entregas/prestaciones y sujetos pasivos cubiertos por cada uno de estos regímenes especiales.

Cuadro 4: Resumen de los regímenes especiales

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

¿Cuáles son las ventajas de la ventanilla única?

La ventanilla única simplifica las obligaciones en materia de IVA para las empresas que venden bienes y prestan servicios a consumidores finales por toda la UE, ya que les permite:

- registrarse a efectos de IVA electrónicamente en un solo Estado miembro para todas las ventas de bienes y servicios que reúnan los requisitos realizadas a clientes ubicados en cualquiera de los otros 26 Estados miembros;
- presentar en una única declaración del IVA electrónica ante la ventanilla única y liquidar en un único pago el IVA devengado por todas estas ventas de bienes y servicios;
- colaborar con la administración tributaria del Estado miembro donde estén registrados a los efectos de la ventanilla única, y en un mismo idioma, incluso aunque sus ventas se extiendan a toda la UE.

En cuanto a los aspectos prácticos de la ventanilla única y la ventanilla única para las importaciones, como el alta y la baja del registro, las declaraciones del IVA, las correcciones, la liquidación del IVA, etc., véase la [Guía de la miniventanilla única del IVA](#)²².

3.1 RÉGIMEN EXTERIOR A LA UNIÓN

3.1.1 Disposiciones pertinentes

Las disposiciones pertinentes se encuentran en la Directiva sobre el IVA y en el Reglamento de Ejecución del IVA:

Directiva sobre el IVA

- Artículos 358 *bis* a 369

Reglamento de Ejecución del IVA

- Artículos 57 *bis* a 63 *quater*

3.1.2 ¿Qué implican las nuevas normas?

Las nuevas normas amplían el ámbito de aplicación del régimen especial para los sujetos pasivos no establecidos en la UE que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o por vía electrónica (el régimen exterior a la Unión) **a todos los servicios prestados a personas que no sean sujetos pasivos y que, de conformidad con las normas que regulan el lugar de realización de la prestación de servicios, tengan lugar en un Estado miembro.**

Esto significa que, desde el 1 de julio de 2021, las empresas que no estén establecidas en la UE y que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo (consumidores) en la UE no tendrán que registrarse a efectos del IVA en todos los Estados miembros en los que se produzcan las prestaciones de sus servicios. Por el contrario, el IVA adeudado por estas prestaciones podrá declararse y pagarse en un solo Estado miembro (el denominado «Estado miembro de identificación») a través de la ventanilla única (OSS, régimen exterior a la Unión).

Las nuevas normas no alteran el lugar donde se produce la prestación de dichos servicios, sino que únicamente ofrecen un procedimiento simplificado para declarar el IVA adeudado en los Estados miembros donde tiene lugar la prestación.

3.1.3 ¿Quién puede utilizar el régimen exterior a la Unión y en relación con qué entregas o prestaciones?

Solo los **sujetos pasivos** (proveedores) **no establecidos en la UE** pueden utilizar el régimen exterior a la Unión, es decir, todo sujeto pasivo que no haya establecido la sede de su actividad económica en el territorio de la Unión ni posea en él un establecimiento permanente. Incluso cuando dicho sujeto pasivo esté registrado u obligado a registrarse a efectos del IVA en uno de los Estados miembros en relación con prestaciones que no sean servicios de empresa a consumidor, sí podrá acogerse al régimen exterior a la Unión en lo que respecta a los servicios de empresa a consumidor.

²² La Guía de la ventanilla única del IVA se encuentra en proceso de elaboración.

A partir del 1 de julio de 2021, el régimen exterior a la Unión abarcará **todas las prestaciones de servicios** (incluidos los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica) que lleven a cabo en la UE los sujetos pasivos mencionados para personas que no tengan la condición de sujetos pasivos (consumidores). Si el proveedor opta por aplicar el régimen exterior a la Unión, debe utilizarlo para declarar y liquidar el IVA adeudado por todas estas prestaciones de servicios en la UE de empresa a consumidor.

A continuación, figura una lista no exhaustiva con algunos ejemplos de prestaciones de servicios de empresa a consumidor que podrían declararse en el marco del régimen exterior a la Unión:

- servicios de alojamiento prestados por sujetos pasivos no establecidos en la UE;
- admisión a eventos culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, de entretenimiento o similares, como ferias y exposiciones;
- servicios de transporte;
- servicios de tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes;
- actividades accesorias propias de los transportes, tales como carga, descarga, mantenimiento o similares;
- servicios vinculados a bienes inmuebles;
- arrendamiento de medios de transporte;
- servicios de restauración y catering prestados a bordo de buques, aviones o trenes, etc.

Ejemplo 1:

Un proveedor no establecido en la UE presta servicios vinculados a bienes inmuebles (por ejemplo, reformas) ubicados en Alemania, Francia y Hungría a clientes en esos Estados miembros. El mismo proveedor está registrado a efectos del IVA en Alemania en relación con otro tipo de entregas (por ejemplo, entregas de bienes entre empresas). El proveedor opta por utilizar el régimen exterior a la Unión en Francia (Estado miembro de identificación). Por tanto, tiene que declarar y liquidar el IVA adeudado por todas las prestaciones de servicios incluidas en el régimen especial a través de la ventanilla única en Francia. No puede optar por declarar las prestaciones de dichos servicios relacionados con los bienes inmuebles en Alemania a través de la declaración del IVA alemana. Otras entregas (entregas de bienes entre empresas) que lleve a cabo en Alemania y que no estén incluidas en el régimen especial, tendrá que declararlas mediante la declaración del IVA nacional de Alemania. A través de esta última, podrá deducir el IVA alemán que haya soportado. Si soporta el IVA en Francia o Hungría, tendrá que cursar una solicitud de devolución del IVA en virtud de la decimotercera Directiva ante la administración tributaria del Estado miembro correspondiente.

Ejemplo 2:

Si ese mismo proveedor opta por registrarse en la ventanilla única en Alemania, deberá declarar y liquidar el IVA adeudado por todas las prestaciones de servicios incluidas en el régimen especial a través de la ventanilla única en Alemania. Otras entregas que lleve a cabo en Alemania (entregas de bienes entre empresas) y que no estén incluidas en la ventanilla

única, tendrá que declararlas mediante la declaración del IVA nacional de Alemania. A través de esta última, podrá deducir el IVA alemán que haya soportado. Si soporta el IVA en Francia o Hungría, tendrá que cursar una solicitud de devolución del IVA en virtud de la decimotercera Directiva ante la administración tributaria del Estado miembro correspondiente.

3.1.4 ¿Cuáles son las obligaciones de facturación?

La Directiva sobre el IVA no establece ninguna obligación relativa a la facturación de prestaciones de servicios a consumidores en la UE por parte de los sujetos pasivos no establecidos en ella. Sin embargo, los Estados miembros podrán, en su legislación nacional, exigir una factura correspondiente a dichas prestaciones. Si el proveedor está registrado en el régimen exterior a la Unión, se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro de identificación. Si el proveedor no está registrado en el régimen exterior a la Unión, se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro donde se lleve a cabo la prestación.

3.1.5 ¿Es necesario nombrar a un representante fiscal?

Los Estados miembros no podrán exigir a los proveedores establecidos fuera de la UE que nombren a un representante fiscal para que puedan utilizar el régimen exterior a la Unión (artículo 204 de la Directiva del IVA), pero el proveedor tendrá la libertad de designar a uno.

Únicamente se nombra un intermediario (tal y como se describe en el apartado 4.2.5) para utilizar el régimen de importación.

3.2 RÉGIMEN DE LA UNIÓN

3.2.1 Disposiciones pertinentes

Las disposiciones pertinentes se encuentran en la Directiva sobre el IVA y en el Reglamento de Ejecución del IVA:

Directiva sobre el IVA

- Artículo 14
- Artículo 14 *bis*
- Artículo 59 *quater*
- Artículos 369 *bis* a *duodecies*

Reglamento de Ejecución del IVA

- Artículos 57 *bis* a 63 *quater*

3.2.2 ¿Qué implican las nuevas normas?

Las nuevas normas que se aplicarán a partir del 1 de julio de 2021 amplían el alcance del régimen de la Unión en dos sentidos:

1. Por un lado, se amplía el abanico de **entregas y prestaciones** que pueden declararse en el régimen de la Unión, concretamente:
 - Además de la prestación transfronteriza de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica a personas que no tienen la condición

de sujeto pasivo en la UE, un proveedor también puede declarar cualquier otra prestación de servicios transfronteriza a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo que lleve a cabo en la UE. Para consultar algunos ejemplos de servicios que se pueden declarar en el marco del régimen de la Unión, véase la sección 3.1.3.

- El proveedor puede declarar todas las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.
 - Las interfaces electrónicas que adquieran la consideración de proveedores en relación con entregas de bienes en la UE pueden declarar ventas intracomunitarias a distancia de bienes, así como determinadas entregas nacionales de bienes en el régimen de la Unión.
2. Se amplía el alcance de los **sujetos pasivos (proveedores)** que pueden utilizar el régimen de la Unión (véase el apartado 3.2.3).

3.2.3 ¿Quién puede utilizar el régimen de la Unión y en relación con qué entregas o prestaciones?

Podrán utilizar el régimen de la Unión:

1. Un sujeto pasivo **establecido en la UE (que no se considere proveedor)** para declarar y liquidar el IVA adeudado por:
- las prestaciones de servicios de empresa a consumidor que se produzcan en un Estado miembro donde no esté establecido el sujeto pasivo;
 - las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.

Los servicios prestados a consumidores en un Estado miembro donde esté establecido el proveedor tendrán que declararse mediante la declaración del IVA nacional del Estado miembro correspondiente, independientemente de si su establecimiento permanente interviene o no en la prestación de servicios.

2. Un sujeto pasivo **no establecido en la UE** para declarar y liquidar el IVA adeudado por:
- las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.
3. Una interfaz electrónica (establecida dentro o fuera de la UE) que facilite entregas de bienes (**sujeto pasivo considerado proveedor**) en relación con:
- ventas intracomunitarias a distancia de bienes;
 - determinadas entregas nacionales de bienes.

Las entregas nacionales de bienes, es decir, aquellas en que los bienes se encuentren en el mismo Estado miembro que el cliente a quien se envían, pueden declararse de forma excepcional en el marco del régimen de la Unión, pero solo por parte de una interfaz electrónica y en relación con entregas de las cuales se la considere proveedor (véase la sección 2.1.3).

3.2.4 ¿Se puede utilizar el régimen de la Unión solo para una parte de las entregas incluidas en él?

Si un proveedor o un sujeto pasivo considerado proveedor decide registrarse en el régimen de la Unión, tendrá que declarar y liquidar el IVA correspondiente a todas las entregas incluidas en dicho régimen. No podrá declararlas en la declaración del IVA nacional.

Ejemplo 1:

Un proveedor establecido en la UE lleva a cabo ventas intracomunitarias a distancia de bienes y presta servicios a clientes en diversos Estados miembros de la Unión. El proveedor quiere registrarse en el régimen de la Unión y declarar y liquidar a través de él solo el IVA adeudado por las prestaciones de servicios. Asimismo, desea declarar y liquidar el IVA adeudado por las ventas a distancia de bienes atendiendo a las normas generales del IVA mediante la declaración del IVA nacional correspondiente al Estado miembro en cuestión.

El proveedor que haya decidido registrarse en la ventanilla única debe declarar todas sus entregas y prestaciones incluidas en el régimen de la Unión a través de la ventanilla única. En consecuencia, no podrá optar por utilizar el régimen de la Unión únicamente para las prestaciones de servicios. Una vez registrado en el régimen de la Unión, tendrá que declarar a través de la ventanilla única tanto las prestaciones de servicios como las entregas a distancia de bienes.

Ejemplo 2:

Una interfaz electrónica establecida en la UE se considera proveedor de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y de entregas nacionales de bienes a clientes en la UE. La interfaz electrónica también presta servicios transfronterizos de empresa a consumidor en la UE. La interfaz electrónica quiere utilizar la ventanilla única para declarar y liquidar el IVA adeudado solo por las ventas a distancia de bienes. En ese caso, se registraría por las normas generales del IVA a la hora de declarar y contabilizar el IVA correspondiente a las entregas nacionales de bienes que ha llevado a cabo en calidad de sujeto pasivo considerado proveedor y a los servicios electrónicos.

Un proveedor que haya decidido registrarse en la ventanilla única debe declarar todas las entregas y prestaciones incluidas en el régimen de la Unión a través de la ventanilla única. En consecuencia, la interfaz electrónica no puede optar por utilizar la ventanilla única para entregas seleccionadas. Una vez registrado en el régimen de la Unión, tendrá que declarar todas las entregas que reúnan los requisitos (ventas a distancia de bienes, entregas nacionales de bienes en calidad de proveedor y prestaciones de servicios) a través de la ventanilla única.

3.2.5 ¿Qué son las ventas intracomunitarias a distancia de bienes?

Las ventas intracomunitarias a distancia de bienes son aquellos suministros de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente (artículo 14, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA). Este artículo también establece que la entrega de bienes debe efectuarse para:

- un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 3, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA²³, o
- Cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

En conclusión, el término «venta intracomunitaria a distancia de bienes» incluye entregas a los **siguientes clientes**:

- las entregas de bienes a personas que no tienen la condición de sujeto pasivo (consumidores);
- las entregas de bienes (incluidos aquellos sujetos a impuestos especiales) a los sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que figuran recogidos en el artículo 151 de la Directiva sobre el IVA (relaciones diplomáticas, organismos internacionales, la OTAN, etc.), y
- entregas de bienes (salvo productos sujetos a impuestos especiales) a: i) sujetos pasivos que lleven a cabo únicamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen ningún derecho de deducción del IVA, ii) sujetos pasivos sujetos al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas, iii) sujetos pasivos adheridos al régimen del margen de beneficio aplicable a bienes de ocasión y iv) personas jurídicas que no sean sujetos pasivos (también conocidos como el «grupo de 4»).

Las ventas a distancia de bienes pueden englobar cualquier tipo de bien, independientemente de su valor, incluidos los productos sujetos a impuestos especiales. El ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA y, por tanto, el régimen de la Unión, cubren **las entregas de bienes sujetas a impuestos especiales** únicamente en casos específicos, dependiendo del cliente al que se entreguen los bienes, y por tanto solo si se entregan a:

- personas que no tienen la condición de sujeto pasivo, o
- sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas al IVA a tenor del artículo 3, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA y, por tanto, aquellas recogidas en el artículo 151 de la Directiva sobre el IVA.

Las ventas intracomunitarias a distancia de bienes sujetos a impuestos especiales a un miembro del denominado «grupo de 4» no están cubiertas por el artículo 14, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, de modo que no pueden declararse en el marco del régimen de la Unión (véase el artículo 3, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA).

3.2.6 Lugar de la entrega de bienes o prestación de servicios

El lugar de la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o por vía electrónica por un sujeto pasivo (el proveedor) establecido en un Estado miembro a

²³ Si el cliente efectúa una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta a IVA, ya se garantiza que la entrega sea gravada en el Estado miembro de llegada de los bienes.

una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (el consumidor) en otro Estado miembro corresponderá al Estado miembro donde resida el consumidor.

El lugar de entrega de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes se considerará el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente (artículo 33, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA).

En cuanto al resto de servicios cubiertos por el régimen de la Unión, las normas relativas al lugar de prestación no han cambiado. Para más detalles, véanse los artículos 47 a 58 de la Directiva sobre el IVA.

De esto se desprende que, en casos de entrega o prestación intracomunitaria de bienes o servicios a consumidores, se devengará IVA en más de un Estado miembro. A fin de declarar y liquidar el IVA adeudado, el proveedor podrá registrarse a efectos del IVA en cada uno de los Estados miembros que correspondan o bien en la ventanilla única de la Unión, normalmente en el Estado miembro donde esté establecido.

3.2.7 Umbral basado en el lugar de entrega o prestación (10 000 EUR)

A fin de brindar apoyo a las microempresas, a partir del 1 de enero de 2019 se estableció un umbral de volumen de negocios anual de 10 000 EUR, por debajo del cual se considera que el lugar de prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o por vía electrónica en otro Estado miembro es aquel donde está establecido el proveedor. A partir del 1 de julio de 2021, este umbral se extenderá a las prestaciones de servicios transfronterizos de telecomunicaciones, de radiodifusión y a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, pero no a la prestación de otros tipos de servicios a consumidores en la UE. El umbral se calcula atendiendo al valor total de los servicios transfronterizos de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o prestados por vía electrónica y de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, y se aplica tanto a los proveedores como a los sujetos pasivos considerados proveedores.

En consecuencia, las prestaciones transfronterizas de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica y las ventas intracomunitarias a distancia de bienes estarán sujetas a IVA en el Estado miembro donde esté establecido el proveedor, siempre y cuando (artículo 59 *quater*, apartado 1):

1. el proveedor esté establecido, tenga su domicilio permanente o residencia habitual en un solo Estado miembro;
2. preste servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica a clientes que estén establecidos, tengan su domicilio permanente o su residencia habitual en otro Estado miembro, o realice ventas intracomunitarias a distancia de bienes y expida o transporte dichos bienes a otro Estado miembro que no sea aquel donde está establecido;
3. el valor total de estas prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica, y estas ventas intracomunitarias a distancia de bienes realizadas a consumidores en otros Estados miembros no exceda de 10 000 EUR (IVA excluido) en el año civil en curso y en el precedente.

Esto significa que a las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica, y a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes por

debajo de los 10 000 EUR se les aplicará el mismo régimen del IVA que a las entregas nacionales.

No obstante, el proveedor podrá optar por no aplicar el umbral de 10 000 EUR y, por el contrario, regirse por las normas generales aplicables al lugar de entrega o prestación (por ejemplo, tributación en el Estado miembro del cliente en el caso de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o prestados por vía electrónica, y en el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes, en el caso de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes). En esta situación, podrá optar por registrarse en la ventanilla única en el Estado miembro donde esté establecido, incluso si no supera dicho umbral. En ese caso, el proveedor quedará obligado por esta decisión durante dos años civiles.

En todo caso, inmediatamente después de superar el umbral anual de 10 000 EUR, se aplican las normas generales y se adeuda el IVA en el Estado miembro del cliente por los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o prestados por vía electrónica, así como en el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes en el caso de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.

Este umbral no se aplica a:

- i) prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica realizadas por un proveedor no establecido en la UE (régimen exterior a la Unión);
- ii) ventas intracomunitarias a distancia de bienes realizadas por un proveedor establecido fuera de la UE;
- iii) ventas a distancia de bienes importados (régimen de importación);
- iv) prestaciones de servicios que no sean de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica;
- v) entregas nacionales de bienes realizadas por un sujeto pasivo considerado proveedor;
- vi) entregas de bienes realizadas por un proveedor que esté establecido, tenga su domicilio permanente o su residencia habitual en más de un Estado miembro.

El cuadro 5 que figura a continuación detalla las consecuencias de la aplicación del umbral de 10 000 EUR.

Cuadro 5: Umbral del lugar de entrega o prestación (10 000 EUR)

Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o prestados por vía electrónica de empresa a consumidor* y ventas intracomunitarias a distancia de bienes		
Umbral	Por proveedores establecidos solo en un Estado miembro	Por proveedores establecidos fuera de la UE o en varios Estados miembros
≤ 10 000 EUR al año	Lugar de entrega e IVA adeudado en el Estado miembro del proveedor (en el caso	El proveedor puede optar por aplicar la norma general relativa al lugar de la entrega o Umbral no aplicable

	de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o prestados por vía electrónica) y en el Estado miembro de expedición o transporte (en el caso de ventas intracomunitarias a distancia de bienes)	la prestación en el Estado miembro del cliente o en el Estado miembro al que se expiden los bienes <ul style="list-style-type: none"> - registro en el régimen de la Unión o - registro a efectos del IVA en cada Estado miembro (del cliente o al que se expiden los bienes) 	
< 10 000 EUR al año	Lugar de la entrega e IVA adeudado en el Estado miembro del cliente/al que se expiden o transportan los bienes <ul style="list-style-type: none"> - registro en el régimen de la Unión o - Registro a efectos de IVA en el Estado miembro de cada cliente/en el que finalice la expedición o el transporte 		

* En cuanto a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o prestados por vía electrónica, el umbral de 10 000 EUR se aplica desde el 1 de enero de 2019.

** Para que el umbral sea aplicable, los bienes deben enviarse desde el Estado miembro de establecimiento.

3.2.8 ¿Cuáles son las obligaciones de facturación?

Prestaciones de servicios

La Directiva sobre el IVA no impone ninguna obligación relativa a la facturación de prestaciones de servicios a consumidores en la UE. Sin embargo, los Estados miembros podrán exigir, mediante su legislación nacional, una factura correspondiente a dichas prestaciones. Si se expide una factura, serán de aplicación las siguientes normas:

- las normas de facturación del Estado miembro donde el proveedor esté registrado a los efectos del régimen de la Unión (Estado miembro de identificación), o
- las normas de facturación de los Estados miembros donde se produce la prestación, si el proveedor no está registrado en el régimen de la Unión.

Ventas intracomunitarias a distancia de bienes

La Directiva sobre el IVA establece que, en el caso de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, los proveedores deben expedir una factura si no utilizan el régimen de la Unión. Si se han registrado en el régimen de la Unión, no tendrán que expedir una factura correspondiente a dichas entregas de bienes. Si el proveedor opta por expedir una factura, se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro donde el proveedor esté registrado a los efectos del régimen de la Unión (Estado miembro de identificación).

3.2.9 ¿Es necesario nombrar a un representante fiscal?

Los proveedores establecidos en la UE no tienen que nombrar a un representante fiscal para poder utilizar el régimen de la Unión.

Los proveedores (incluidos los sujetos pasivos considerados proveedores) que no estén establecidos en la UE no tienen ninguna obligación de nombrar a un representante fiscal para poder utilizar el régimen de la Unión. Sin embargo, el Estado miembro de identificación podrá exigirles que lo hagan en virtud de su legislación nacional.

Únicamente se nombra un intermediario (tal y como se describe en el apartado 4.2.5) para acogerse al régimen de importación.

3.2.10 Si un proveedor no establecido en la UE presta servicios a consumidores en la UE y realiza ventas intracomunitarias a distancia de bienes, ¿a qué régimen debe acogerse?

Si un proveedor no establecido en la UE presta servicios a consumidores en la UE y realiza ventas intracomunitarias a distancia de bienes, debe acogerse y, por tanto, registrarse en dos regímenes distintos, a saber:

- el régimen exterior a la Unión para las prestaciones de servicios, y
- el régimen de la Unión para las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.

El proveedor establecido fuera de la UE no puede declarar entregas de bienes en el régimen exterior a la Unión, puesto que este únicamente cubre las prestaciones de servicios (véase la sección 3.1.3). Del mismo modo, tampoco puede declarar sus prestaciones de servicios en el régimen de la Unión, puesto que no está establecido en la UE (véase la sección 3.2.3).

Ejemplo 1:

Un proveedor está establecido en Suiza y presta servicios a clientes en Austria. También realiza entregas de bienes que se expiden desde Francia a consumidores en España. Quiere utilizar la ventanilla única para declarar y pagar el IVA correspondiente a dichos servicios y bienes.

¿Qué regímenes debe utilizar?

El proveedor no está establecido en la UE, de modo que, en el caso de la prestación de servicios a clientes en Austria, tiene que utilizar el **régimen exterior a la Unión** (libre elección del Estado miembro de identificación).

En cuanto a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes (en las que se expiden bienes desde Francia a consumidores en España), debe utilizar el **régimen de la Unión**. El Estado miembro de identificación de un sujeto pasivo no establecido en la UE es aquel desde el que se expiden los bienes, de modo que, en este caso, sería Francia (artículo 369 *bis* de la Directiva sobre el IVA). Si el sujeto pasivo expide o transporta bienes desde más de un Estado miembro, deberá indicar cuál de ellos tendrá la consideración de Estado miembro de identificación.

3.3 PREGUNTAS Y RESPUESTAS SOBRE LOS RÉGIMENES ESPECIALES

Los siguientes ejemplos se aplican a entregas y prestaciones llevadas a cabo a partir del 1 de julio de 2021.

1. *Soy una empresa establecida (solo) en Bélgica y vendo bienes desde mi almacén en Bélgica a consumidores en Francia y Luxemburgo (venta a distancia de bienes). El valor total de mis ventas transfronterizas a consumidores no excede de los 10 000 EUR. ¿Cómo me afectan los cambios?*

En principio, nada cambia en su caso. Puesto que está establecido en solo un Estado miembro (Bélgica) y el valor total de las entregas de bienes a clientes en otros Estados miembros de la UE (Francia, Luxemburgo) no excede de 10 000 EUR, se les aplicará el mismo régimen de IVA que a las entregas que realice a clientes en Bélgica.

Si lo desea, puede optar por aplicar las normas generales y tributar en el Estado miembro de destino de los bienes. Si elige esta opción, puede registrarse en el régimen de la Unión en Bélgica (donde está establecido). Se trata de un sencillo registro en línea a través del portal de la ventanilla única del IVA en Bélgica. Después del registro, podrá declarar y pagar el IVA adeudado en Francia y en Luxemburgo a través del portal de la ventanilla única de Bélgica. Sin embargo, si opta por no registrarse en la ventanilla única, podrá registrarse a efectos del IVA en los Estados miembros de llegada de los bienes, es decir, Francia y Luxemburgo.

2. *Soy una empresa establecida (solo) en Polonia y únicamente realizo ventas a distancia de bienes a consumidores en Alemania, Chequia y Suecia. El valor total de mis ventas transfronterizas a clientes excede de 10 000 EUR, pero el importe correspondiente a cada Estado miembro es inferior a 35 000 EUR. ¿Cómo me afectan los cambios?*

A partir del 1 de julio de 2021, el umbral para las ventas a distancia de bienes pasa a ser de 10 000 EUR al año e incluye todas las ventas a distancia de bienes a clientes en todos los Estados miembros de la UE. Desaparece el umbral anual de ventas a distancia anterior de 35 000 EUR por cada Estado miembro (o 100 000 EUR en un número limitado de Estados miembros).

En el supuesto que describe, como se supera el umbral de 10 000 EUR, el lugar de entrega de cada venta a distancia de bienes es el país al que se expiden. A fin de declarar el IVA adeudado por las ventas a distancia de bienes expedidos a Alemania, Chequia y Suecia, a partir del 1 de julio de 2021 tiene dos opciones:

- a) Registrarse en cada uno de dichos Estados miembros, y declarar y pagar el IVA adeudado en la declaración del IVA nacional de los Estados miembros correspondientes (en este caso, Alemania, Chequia y Suecia), o
 - b) registrarse en el régimen de la Unión (en Polonia). Se trata de un sencillo registro en línea a través del portal de la ventanilla única del IVA de Polonia (donde usted está establecido), que debe utilizar para todas sus ventas transfronterizas a distancia de bienes y todas las prestaciones de servicios a clientes en otros Estados miembros de la Unión. Después del registro, podrá declarar y pagar el IVA adeudado en Alemania, Chequia y Suecia a través del portal de la ventanilla única de Polonia.
3. *Soy una empresa establecida en Austria y realizo entregas nacionales de bienes. Ocasionalmente, llevo a cabo ventas a distancia de bienes por un valor inferior a 10 000 EUR a consumidores en Alemania. Asimismo, tengo un establecimiento*

permanente en Hungría, desde donde presto diversos servicios (servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica o de otra naturaleza). ¿Se me aplica el umbral de 10 000 EUR?

No, el umbral de 10 000 EUR se aplica únicamente a empresas establecidas en solo un Estado miembro. Puesto que usted está establecido en Austria, pero tiene también un establecimiento permanente en Hungría, no se le aplica el umbral de 10 000 EUR.

4. *Soy una empresa establecida en Francia y dispongo de existencias almacenadas en Alemania. Realizo ventas a distancia de bienes desde Francia y de las existencias de las que dispongo en Alemania a clientes polacos por valor de 4 000 EUR y a clientes belgas por valor de 4 500 EUR. ¿Se me aplica el umbral de 10 000 EUR?*

No, el umbral de 10 000 EUR no se aplica en su caso porque los bienes se expiden desde dos Estados miembros, lo que da lugar a ventas a distancia procedentes de más de un Estado miembro. Para que el umbral sea aplicable, el proveedor debe estar establecido en un Estado miembro y los bienes deben enviarse desde dicho Estado miembro de establecimiento.

5. *Soy una empresa establecida en Italia y presto servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica por valor de 4 000 EUR a consumidores en España y Portugal. También presto servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica por valor de 20 000 EUR a una organización internacional en España cuyas adquisiciones de bienes y servicios están exentas de IVA. ¿Se me aplica el umbral de 10 000 EUR?*

No, el umbral de 10 000 EUR no se aplica en su caso. La organización internacional cuyas adquisiciones de bienes y servicios están exentas de IVA se considera persona que no tiene la condición de sujeto pasivo (consumidor) en lo que respecta a la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica. Por tanto, su umbral total de dichos servicios transfronterizos es de 24 000 EUR, lo cual excede de los 10 000 EUR establecidos como límite.

6. *Soy una empresa establecida (solo) en Francia. Presto servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica por valor de 2 500 EUR a consumidores ubicados en Bélgica y Alemania, y realizo ventas a distancia de bienes por valor de 7 000 EUR a clientes en los Países Bajos. ¿Se me aplica el umbral de 10 000 EUR? ¿Puedo optar a que el lugar de tributación sea el Estado miembro del consumidor solo en el caso de las ventas a distancia de bienes?*

El valor total de sus servicios transfronterizos de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o prestados por vía electrónica y de sus ventas intracomunitarias a distancia de bienes es de 9 500 EUR, por tanto, por debajo del umbral de 10 000 EUR. Por consiguiente, puede aplicar el mismo régimen de IVA a estas entregas y prestaciones transfronterizas que a las que lleve a cabo en el territorio nacional. También puede optar por que el lugar de tributación sea el Estado miembro del cliente, pero, si lo hace, dicha decisión se aplicará tanto a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o prestados por vía electrónica como a las ventas a distancia de bienes. En ese caso, tendrá que atenerse a esta decisión durante dos años civiles.

7. *Soy una empresa establecida (solo) en los Países Bajos. Presto servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica por un valor de 2 500 EUR a clientes ubicados en Bélgica y Alemania, servicios de formación por valor de 3 000 EUR a clientes que físicamente se llevan a cabo en Alemania y*

Dinamarca, y efectúo ventas a distancia de bienes por valor de 4 000 EUR a clientes en Bélgica. ¿Se me aplica el umbral de 10 000 EUR?

El umbral de 10 000 EUR se aplica solo a las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica y a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes. Su volumen de negocios total correspondiente a las entregas y prestaciones cubiertas por el umbral es, por tanto, de 6 500 EUR. En estos casos, puede aplicar el mismo régimen de IVA que a las entregas nacionales, o bien optar por aplicar el IVA correspondiente al Estado miembro del consumidor.

El umbral de 10 000 EUR no incluye los servicios de formación (ni ninguno de los servicios que no sean servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o prestados por vía electrónica). A la hora de declarar el IVA correspondiente a esos servicios de formación, tiene dos opciones:

- a) registrarse en cada uno de los Estados miembros donde se lleven a cabo los servicios de formación y declarar y pagar el IVA adeudado en la declaración del IVA nacional del Estado miembro correspondiente (en este caso, Alemania y Dinamarca), o
 - b) registrarse en el régimen de la Unión. Se trata de un sencillo registro en línea a través del portal de la ventanilla única del IVA de los Países Bajos (donde usted está establecido), que debe utilizar para todas sus ventas intracomunitarias a distancia de bienes y todas las prestaciones de servicios a clientes en otros Estados miembros de la UE. Después del registro, podrá declarar y pagar el IVA adeudado en Alemania y Dinamarca a través del portal de la ventanilla única en los Países Bajos.
8. *Soy una empresa establecida (solo) en Alemania y realizo ventas intracomunitarias a distancia de bienes (con origen en la UE o en libre práctica en la UE) exclusivamente a través de diversas interfaces electrónicas. El valor total de mis ventas a distancia de bienes no excede de 10 000 EUR. ¿Se me aplica el umbral?*

Si, en su caso se aplica el umbral de 10 000 EUR. Debe conservar pruebas fehacientes de las ventas a distancia que efectúe a través de las interfaces electrónicas. Si supera el umbral de 10 000 EUR para ventas a distancia, tendrá que aplicar el IVA del Estado miembro al que se expidan o transporten los bienes.

Nota: La interfaz electrónica no se considera proveedor en este ejemplo, puesto que usted, el vendedor, está establecido en la UE.

9. *Soy una empresa establecida (solo) en España y realizo ventas a distancia de bienes a clientes en toda la UE por un valor superior a 10 000 EUR. ¿Cómo me afectan los cambios?*

A partir del 1 de julio de 2021, el umbral de ventas intracomunitarias a distancia de bienes pasa a ser de 10 000 EUR al año e incluye todas las ventas a distancia de bienes a clientes en todos los Estados miembros de la UE. Desaparece el umbral anual de ventas a distancia anterior de 35 000 EUR por cada Estado miembro (o 100 000 EUR en un número limitado de Estados miembros). El IVA de los Estados miembros a los que se expiden/transportan los bienes es aplicable a sus ventas a distancia de bienes. Eso significa que debe aplicar a su cliente el tipo de IVA correcto del Estado miembro al que se expedirán/transportarán los bienes en el momento de la venta. A la hora de declarar el IVA, tiene dos opciones:

- a) registrarse en cada uno de los Estados miembros donde tiene clientes (hasta 26 registros adicionales) y declarar y pagar el IVA adeudado en la declaración del IVA nacional de cada Estado miembro, o
- b) registrarse en el régimen de la Unión. Se trata de un sencillo registro en línea a través del portal de la ventanilla única del IVA de España (donde usted está establecido), que puede utilizar para todas sus ventas a distancia de bienes y todas las prestaciones de servicios a clientes en otros Estados miembros de la Unión. Después de este registro, podrá declarar y pagar el IVA adeudado por las ventas a distancia de bienes realizadas en toda la UE a través del portal de la ventanilla única en España.

10. *Soy una empresa establecida en Irlanda y realizo ventas intracomunitarias a distancia de bienes a clientes ubicados en toda la UE a través de mi propio sitio web y de varias interfaces electrónicas. ¿Cómo me afectan los cambios?*

La respuesta es similar a la de la pregunta 9: el IVA se adeuda en los Estados miembros a los que se expiden/transportan los bienes, independientemente de cómo se realicen las ventas (a través del sitio web propio o de una interfaz electrónica).

Sigue siendo deudor del IVA correspondiente a las ventas a distancia que realice con independencia de cómo se lleven a cabo (a través del sitio web propio o de una interfaz electrónica). Debe asegurarse de que se aplica el IVA correcto a las ventas a distancia realizadas a través de interfaces electrónicas.

Si decide registrarse en el régimen de la Unión, debe declarar y pagar el IVA adeudado por todas sus ventas a distancia a través de la ventanilla única, incluidas aquellas realizadas mediante una interfaz electrónica. La interfaz electrónica no se considera proveedor en este supuesto, puesto que el proveedor se encuentra establecido en la UE.

11. *Soy una empresa establecida fuera de la UE y dispongo de existencias almacenadas en Francia, desde donde realizo ventas a distancia de bienes a diversos clientes a través de mi propio sitio web. Las ventas a distancia de bienes no exceden de 10 000 EUR. ¿Se me aplica el umbral de 10 000 EUR?*

No, el umbral de 10 000 EUR se aplica únicamente a empresas establecidas en la UE.

12. *Soy una empresa establecida fuera de la UE y dispongo de existencias almacenadas en Francia, desde donde realizo ventas a distancia de bienes a través de mi propio sitio web. ¿Cómo me afectan los cambios?*

La respuesta es similar a la de la pregunta 10. Si opta por utilizar el régimen de la Unión, debe registrarse a efectos del IVA en Francia, donde se encuentran sus existencias almacenadas.

13. *Soy una empresa establecida fuera de la UE y dispongo de existencias de bienes (con origen en la UE o en libre práctica en la UE) almacenadas en Francia. Vendo mis bienes a clientes en Francia y en el resto de Estados miembros de la UE exclusivamente a través de interfaces electrónicas. ¿Cómo me afectan los cambios?*

En esta situación, se considera que usted hace entregas a la interfaz electrónica, que a su vez las efectúa a sus clientes en Francia y en otros Estados miembros de la UE. Tiene que registrarse a efectos del IVA en Francia, donde se encuentran sus existencias almacenadas. Las entregas que usted haga a la interfaz electrónica están exentas de IVA, reconociéndose el derecho a deducción.

La interfaz electrónica pasa a considerarse proveedor y tiene la responsabilidad de recaudar el IVA de sus clientes. Usted tiene la obligación de facilitar la información completa a la interfaz electrónica acerca de la naturaleza de los bienes entregados o el lugar al que se expedirán/transportarán los bienes. La interfaz electrónica puede acogerse al régimen de la Unión para declarar y pagar el IVA adeudado por las entregas realizadas a clientes en Francia y las ventas a distancia efectuadas a clientes en otros Estados miembros.

14. *Soy una empresa establecida fuera de la UE y dispongo de existencias almacenadas en Francia (con origen en la UE o en libre práctica en la UE). Vendo mis bienes a clientes en toda la UE a través de mi propio sitio web y de interfaces electrónicas. ¿Cómo me afectan los cambios?*

El IVA se adeuda en el Estado miembro al que se expiden/transportan los bienes, independientemente de cómo se realicen las ventas a distancia (a través del sitio web propio o de una interfaz electrónica). Debe conservar pruebas fehacientes de las ventas a distancia que lleve a cabo mediante su propio sitio web y de aquellas efectuadas a través de interfaces electrónicas.

En el caso de las ventas a distancia de bienes realizadas a través de su propio sitio web, la obligación de pagar el IVA sigue recayendo sobre usted. Para más información sobre cómo declarar y pagar dicho IVA, véase la respuesta a la pregunta 10.

En cuanto a las ventas de bienes realizadas a través de una interfaz electrónica, la obligación de pagar el IVA recae sobre ella. Véase la respuesta a la pregunta 13.

15. *Soy una empresa establecida en Francia sin establecimiento permanente en la UE. Estoy registrada en el régimen de la Unión en Francia (mi Estado miembro de identificación). Entrego bienes desde un almacén en Bélgica a clientes en Francia. ¿Cómo me afectan los cambios?*

Tiene que declarar las entregas de bienes realizadas desde Bélgica a clientes en Francia a través del régimen de la Unión. Son ventas intracomunitarias a distancia de bienes (de Bélgica a Francia) cuyo lugar de entrega es Francia. Aunque Francia es el Estado miembro de identificación, deben incluirse en la declaración de la ventanilla única, y no en la declaración del IVA nacional (en Francia).

16. *Soy una interfaz electrónica establecida en Italia. Intervengo en las siguientes entregas de bienes que se expiden desde un almacén en Italia. Los bienes proceden de la UE o se encuentran en libre práctica en la UE:*

- a. *entregas de bienes propios a clientes en Italia;*
- b. *ventas a distancia de bienes propios (por encima del umbral de 10 000 EUR) a clientes en Francia, España y Portugal;*
- c. *entregas facilitadas de bienes realizadas por proveedores italianos a clientes en Italia y ventas a distancia de bienes realizadas por proveedores italianos a clientes en Francia, España y Austria;*
- d. *entregas facilitadas de bienes realizadas por proveedores chinos a clientes en Italia y ventas a distancia de bienes realizadas por proveedores chinos a clientes en Francia, España y Austria.*

¿Cómo me afectan los cambios?

En lo que respecta a las entregas incluidas en la letra a), es decir, los bienes propios a clientes en Italia, no hay cambios. Tendrá que seguir aplicando las normas del IVA de Italia, incluir dichas entregas en la declaración del IVA italiana y pagar el IVA a la administración tributaria de dicho país.

En cuanto a las entregas incluidas en la letra b), es decir, las ventas a distancia de bienes propios, se aplica el IVA de los Estados miembros a los que se expiden/transportan los bienes. Eso significa que debe cobrar a su cliente el tipo de IVA correcto del Estado miembro al que ya se hayan expedido/transportado los bienes cuando los venda. A la hora de declarar y pagar el IVA, tiene dos opciones:

- a) registrarse en cada uno de los Estados miembros a los que se expidan/transporten sus bienes (Francia, España y Portugal) y declarar y pagar el IVA adeudado en la declaración del IVA nacional del Estado miembro que corresponda; o
- b) registrarse en el régimen de la Unión. Se trata de un sencillo registro en línea a través del portal de la ventanilla única del IVA de Italia (donde usted está establecido), que podrá utilizar para todas sus ventas intracomunitarias a distancia de bienes y todas las prestaciones de servicios a clientes en otros Estados miembros de la Unión (cuando corresponda). Después de este registro, podrá declarar y pagar el IVA adeudado por las ventas a distancia de bienes realizadas en Francia, España y Portugal a través del portal de la ventanilla única en Italia.

En cuanto a las entregas incluidas en la letra c) realizadas por proveedores italianos que usted facilita, a usted no se le considera proveedor y la responsabilidad en materia de IVA sigue recayendo sobre dichos proveedores. No obstante, usted tiene la obligación de llevar registros de dichas transacciones²⁴

Por último, en lo que respecta a las entregas incluidas en la letra d), a usted se le considera proveedor y tendrá que declarar el IVA adeudado en Italia, Francia, España y Austria del siguiente modo:

- a) si no ha optado por el régimen de la Unión en lo que respecta a sus ventas a distancia de bienes incluidas en la letra b), debe declarar las entregas realizadas a clientes italianos en la declaración del IVA italiana, aquellas realizadas en Francia y España en sus correspondientes declaraciones del IVA nacionales y, además, registrarse en Austria para declarar y pagar el IVA adeudado allí;
- b) si ha optado por aplicar el régimen de la Unión a sus propias ventas a distancia de bienes incluidas en la letra b), el IVA correspondiente a todas las entregas realizadas en el marco del punto d), incluidas aquellas efectuadas a clientes italianos, se declararán y pagarán a través del portal de la ventanilla única en Italia.

17. Soy una interfaz electrónica establecida en China e intervengo en las siguientes entregas de bienes:

- a. entregas realizadas por proveedores chinos a partir de existencias almacenadas en Alemania y Francia a clientes en Alemania, Bélgica, Bulgaria, Francia, Hungría, Países Bajos y Rumanía;*
- b. entregas realizadas por proveedores chinos a partir de existencias almacenadas en China y Suiza a clientes en Francia, Alemania, Suecia y Dinamarca.*

²⁴ Artículo 242 *bis* de la Directiva sobre el IVA.

¿Cómo me afectan los cambios?

Usted pasa a ser considerado proveedor en lo que respecta a las entregas incluidas en las letras a) y b).

En el caso de las entregas incluidas en la letra a), puesto que los bienes ya se encuentran en libre práctica en la UE, usted debe aplicar el tipo de IVA correcto en función del lugar al que se expidan o transporten los bienes (por ejemplo, Alemania, Bélgica, Bulgaria, Francia, Hungría, Países Bajos y Rumanía). Para ello, puede registrarse en el régimen de la Unión tanto en Alemania como en Francia, donde los proveedores subyacentes disponen de existencias de bienes almacenadas. Si opta por registrarse en la ventanilla única alemana, este registro único será válido para todas las entregas que facilite para los proveedores chinos a partir de sus existencias en Alemania y Francia. El IVA de todas estas entregas se declarará y pagará a través del portal de la ventanilla única en Alemania.

También puede optar por registrarse en todos los Estados miembros de la UE donde facilite las entregas de los proveedores chinos, es decir, Francia, Alemania (para las entregas nacionales) y, respectivamente, en Bélgica, Bulgaria, Hungría, Países Bajos y Rumanía en el caso de las ventas a distancia de bienes a clientes que tengan lugar en dichos territorios. En este caso, tendrá un registro a efectos de IVA en esos siete Estados miembros y deberá presentar siete declaraciones del IVA y realizar siete pagos del IVA, uno a cada una de las administraciones tributarias de los Estados miembros mencionados.

En cuanto a las entregas que facilite para proveedores chinos a partir de sus existencias en China y Suiza, usted en ningún caso será considerado proveedor si el valor de los bienes expedidos no supera los 150 EUR por envío. Puede registrarse en la ventanilla única para las importaciones. Las implicaciones en materia de IVA se recogen en el capítulo 4, sección 4.2.10, pregunta 5.

18. Soy una empresa establecida en Polonia. Realizo entregas de bienes desde Polonia y Alemania a clientes en los Países Bajos y Francia. Estoy registrada en el régimen de la Unión en Polonia. También estoy registrada a efectos del IVA en Alemania. ¿Puedo deducir el IVA soportado en Alemania a través de la declaración de la ventanilla única?

Puede llevar a cabo ventas a distancia de bienes que se produzcan en los Países Bajos y Francia. En ese caso, tiene que incluirlos en su declaración en Polonia (su Estado miembro de identificación) a través de la ventanilla única. Sin embargo, no puede deducir el IVA soportado en Alemania a través de la declaración en la ventanilla única, puesto que tendrá que hacerlo mediante la declaración del IVA nacional de Alemania.

19. Soy una empresa establecida en Polonia. Realizo entregas de bienes desde Polonia y Alemania a clientes en los Países Bajos y Francia. Estoy registrada en el régimen de la Unión en Polonia. No estoy registrada a efectos del IVA en ningún otro Estado miembro. ¿Puedo deducir el IVA soportado en Alemania a través de la declaración ante la ventanilla única?

Puede llevar a cabo ventas a distancia de bienes que se produzcan en los Países Bajos y Francia. En ese caso, tiene que incluirlos en su declaración en Polonia (su Estado miembro de identificación) a través de la ventanilla única. Sin embargo, no puede deducir el IVA soportado en Alemania a través de la declaración ante la ventanilla única. Si dispone de existencias en Alemania, normalmente estará obligado a registrarse a efectos del IVA en Alemania y podrá deducir el IVA alemán soportado mediante la declaración del IVA

ordinaria. Si no tiene obligación de registrarse a los efectos del IVA en Alemania, se le podrá conceder la devolución del IVA soportado en Alemania en virtud de la Directiva 2008/9/CE.

20. *Soy una empresa establecida en las islas Canarias, que se encuentran en el territorio aduanero de la UE, pero fuera del territorio de aplicación del IVA de la UE. Vendo productos cosméticos a clientes en la UE a través de mi tienda en línea. ¿Mis ventas se consideran ventas intracomunitarias a distancia o ventas a distancia de bienes importados?*

Las islas Canarias se consideran territorios terceros a los que no se aplica la Directiva del IVA (artículo 6 de la Directiva del IVA). Por tanto, sus ventas se consideran ventas a distancia de bienes importados. Véase el capítulo 4, pregunta 12 bis.

21. *Soy una interfaz electrónica y varios de los proveedores que venden bienes a través de mi interfaz están establecidos en las islas Canarias. Estos proveedores subyacentes expiden/transportan sus bienes a partir de sus existencias almacenadas en la UE a clientes por toda la UE. ¿Se me considera proveedor de estas entregas?*

Las empresas establecidas en las islas Canarias o en otros territorios terceros no se consideran establecidas en la UE. En consecuencia, a usted se le considerará proveedor de las ventas a distancia de bienes que realicen dichas empresas dentro de la UE a partir de las existencias almacenadas en la UE. Para más detalles, consulte la respuesta a la pregunta 16, concretamente la letra d).

3.4 ¿QUÉ DEBE HACER SI USA EL RÉGIMEN EXTERIOR A LA UNIÓN O EL RÉGIMEN DE LA UNIÓN?

Un proveedor que utilice el régimen exterior a la Unión o el régimen de la Unión, o un sujeto pasivo considerado proveedor que utilice el régimen de la Unión, debe asegurarse de lo siguiente:

- mostrar el importe de IVA que el cliente debe pagar en la UE, a más tardar cuando finalice el procedimiento de realización del pedido;
- cobrar el IVA al cliente en la UE por las prestaciones de servicios transfronterizos de empresa a consumidor, las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y las entregas nacionales de bienes llevadas a cabo parte de un sujeto pasivo considerado proveedor;
- presentar una declaración trimestral antes la ventanilla única al Estado miembro de identificación declarando todas las entregas incluidas en el régimen correspondiente;
- realizar un pago trimestral del IVA incluido en la declaración del IVA presentada en la ventanilla única al Estado miembro de identificación;
- conservar los registros de todas las entregas durante diez años para una posible inspección por parte de las administraciones tributarias de los Estados miembros.

Para más información sobre cómo presentar la declaración del IVA y realizar el pago correspondiente, véase la [Guía de la ventanilla única del IVA](#).

3.5 EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN

El régimen de importación se describe en el capítulo 4.

4 VENTAS A DISTANCIA E IMPORTACIÓN DE BIENES DE ESCASO VALOR

De conformidad con las normas del IVA aplicables hasta el 1 de julio de 2021, no hay que pagar IVA sobre las importaciones de bienes comerciales con un valor de hasta 10/22 EUR importados a la UE²⁵. Esta exención queda sin efecto a partir del 1 de julio de 2021. Por tanto, a partir de esta fecha, todos los bienes comerciales importados a la UE de un territorio tercero o país tercero estarán sujetos al IVA, independientemente de su valor²⁶. Se introduce un nuevo concepto de ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países (véase la sección 4.1).

Por otro lado, se mantiene la franquicia aduanera relativa a los bienes con un valor intrínseco que no supere los 150 EUR y que sean importados a la UE²⁷. Eso significa que no hay que abonar derechos de aduana por los bienes en un envío importado a la UE cuyo valor intrínseco no exceda de 150 EUR (salvo productos alcohólicos, perfumes, aguas de tocador, tabaco y productos del tabaco). A los efectos de las presentes notas explicativas, a estos bienes se les denomina «bienes de escaso valor».

En la siguiente tabla, se indica el régimen general de los bienes de escaso valor importados a la UE antes del 1 de julio de 2021 y a partir de entonces, tanto en lo que respecta al IVA como a los derechos de aduana.

Cuadro 6: Exención del IVA antes y después del 1 de julio de 2021

Valor de los bienes importados en envíos**	Antes del 1 de julio de 2021		A partir del 1 de julio de 2021	
	IVA	Derechos de aduana	IVA	Derecho de aduana
≤ 10/22 EUR ²⁸	Exento de IVA ²⁹	Exento de derechos de aduana	IVA devengado en la UE*	Exento de derechos de aduana
> 10/22 EUR y ≤ 150 EUR	IVA devengado en la UE*	Exento de derechos de aduana	IVA devengado en la UE*	Exento de derechos de aduana
> 150 EUR	IVA devengado en la UE*	Derechos de aduana en la UE	IVA devengado en la UE*	Derechos de aduana en la UE

* El Estado miembro de la UE donde se produce la importación o al que se expiden o transportan los bienes.

** Excepto bienes sujetos a impuestos especiales de la UE.

²⁵ Título IV, artículos 23 y 24 de la Directiva 2009/132/CE.

²⁶ Los Estados miembros tienen la posibilidad de dejar sin efecto la exención del IVA a determinadas importaciones (ventas por correspondencia) incluso antes del 1 de julio de 2021 (artículo 23, apartado 2, de la Directiva 2009/132/CE).

²⁷ Capítulo V, artículos 23 y 24 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo.

²⁸ Para más información sobre los umbrales a las importaciones exentas de IVA en cada Estado miembro, véase el anexo B del presente estudio.

²⁹ Algunas jurisdicciones de la UE ya habían decidido eliminar esta exención del IVA en el pasado.

A partir del 1 de julio de 2021, todos los bienes de escaso valor importados a la UE devengan IVA. Del mismo modo, se introducen las siguientes simplificaciones a la hora de su recaudación:

- El régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países: el régimen de importación/ventanilla única para las importaciones (IOSS); véase la sección 4.2.
- Los regímenes especiales para la declaración y el pago del IVA sobre las importaciones; véase la sección 4.3.

En la práctica, a partir del 1 de julio de 2021, podrá pagarse el IVA sobre los bienes de escaso valor del siguiente modo:

- Pago como parte del precio de compra al proveedor o la interfaz electrónica utilizando la ventanilla única para las importaciones, por la cual la importación de los bienes relacionados queda exenta del IVA.
- Pago en el momento de su importación a la UE, si el proveedor o la interfaz electrónica no utilizan la ventanilla única para las importaciones:
 - ✓ a la persona que declara los bienes en aduana (por ejemplo, mediante la presentación de una declaración aduanera de despacho a libre práctica), si dicha persona optar por utilizar los regímenes especiales, o
 - ✓ utilizando el mecanismo ordinario de recaudación del IVA.

Independientemente de la aplicación del régimen de importación o los regímenes especiales para la declaración y el pago del IVA sobre las importaciones, deben llevarse a cabo las formalidades aduaneras relativas a los bienes de escaso valor importados a la UE. Para más información sobre los regímenes aduaneros, véanse las directrices aduaneras³⁰.

4.1 VENTAS A DISTANCIA DE BIENES IMPORTADOS

4.1.1 Disposiciones pertinentes

Las disposiciones pertinentes se encuentran en la [Directiva sobre el IVA](#) y en el Reglamento de Ejecución del IVA.

Directiva sobre el IVA

- Artículo 14, apartado 4, punto 2, artículo 33, letras b) y c)

Reglamento de Ejecución del IVA

- Artículo 5 bis

4.1.2 ¿Por qué se introdujo este concepto?

Los avances tecnológicos de los últimos decenios han llevado a la digitalización de todos los ámbitos del comercio. Entre ellos, el comercio electrónico y las ventas de bienes a distancia han experimentado un crecimiento exponencial en la UE y en todo el mundo. Las normas del

³⁰ Las directrices aduaneras se encuentran en proceso de elaboración. El presente documento será actualizado a fin de facilitar un enlace a dichas directrices una vez que se publiquen en nuestro sitio web.

IVA existentes, concretamente aquellas relativas a la importación de bienes comerciales por parte de consumidores finales, son anteriores a dichos avances tecnológicos y establecen una exención del IVA a dichas transacciones (véase el cuadro 6 más arriba). En estas circunstancias, actualmente esta exención del IVA da lugar a una grave distorsión de la competencia en detrimento de los proveedores de la UE. A fin de restablecer la igualdad de condiciones para los comerciantes en la UE, así como para proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros, se elimina la exención del IVA a las importaciones y se modifican las normas del IVA relativas a las ventas a distancia de bienes importados en consonancia con el principio de imposición en el lugar de destino.

4.1.3 ¿A qué transacciones afecta?

El concepto «ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países» hace referencia a las entregas de mercancías expedidas o transportadas por o en nombre del proveedor desde un tercer país o territorio, incluso cuando el proveedor intervenga de manera indirecta en el transporte o la expedición de los bienes, a un cliente en un Estado miembro (artículo 14, apartado 4, párrafo segundo).

Los bienes deben expedirse físicamente desde un tercer país o territorio para que sean considerados ventas a distancia de bienes importados. Si los bienes de escaso valor se encuentran en un depósito aduanero en un Estado miembro de la UE desde el cual se realizarán posteriormente las entregas a clientes en la UE, dichas entregas no estarán incluidas en el concepto de ventas a distancia de bienes importados. Esto se debe a que los bienes almacenados en un depósito aduanero en la UE ya se encuentran en el territorio de la UE y, por tanto, no se pueden considerar expedidos desde países terceros o territorios terceros, tal y como exige el concepto de ventas a distancia de bienes importados.

Asimismo, de conformidad con el artículo 155 de la Directiva sobre el IVA, las mercancías destinadas a una utilización o un consumo finales no se pueden entregar desde depósitos aduaneros (véase también la pregunta 14).

Las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países incluyen las entregas a consumidores descritas en el apartado 3.2.5.

4.1.4 Lugar de la entrega de los bienes

De conformidad con la legislación de la UE en materia de IVA, deben analizarse las normas relativas al lugar de la entrega a fin de evaluar si una transacción está sujeta a IVA en la UE. Cuando se trata de bienes adquiridos en un tercer país o tercer territorio que se expiden o transportan a la UE, normalmente se producen dos devengos del impuesto:

- Devengo de IVA n.º 1: la venta a distancia de bienes importados del tercer país o tercer territorio a un cliente en la UE.
- Devengo de IVA n.º 2: la importación de los bienes a la UE.

Las presentes notas explicativas describen las normas relativas al lugar de la entrega de los bienes de escaso valor que no excedan de 150 EUR.

El lugar de la entrega de estos bienes depende de dónde se produzca su despacho a libre práctica en la UE (por ejemplo, el Estado miembro de importación) y cuál es su destino final. Pueden darse las siguientes situaciones:

1) El Estado miembro de importación de la UE es también el Estado miembro de destino final de los bienes.

- a) Lugar de entrega de la venta a distancia de bienes (devengo del IVA n.º 1):
- i) Si se aplica el régimen de importación (ventanilla única para las importaciones), el Estado miembro en el que acaba la expedición o el transporte de los bienes con destino al cliente [artículo 33, letra c), de la Directiva sobre el IVA].
 - ii) Cuando no se aplique el régimen de importación (ventanilla única para las importaciones):
 - (1) Si la persona deudora del IVA es el cliente, el lugar donde se encuentren los bienes de escaso valor en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al cliente, es decir, en el tercer país o tercer territorio (artículo 32, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA). En esta situación, la venta a distancia de bienes no será imponible en la UE.
 - (2) Si la persona deudora del IVA es el proveedor o una interfaz electrónica considerada proveedor, el lugar donde se importen los bienes a la UE (artículo 32, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA). En esta situación, la venta a distancia es imponible en la UE.
- b) Lugar de entrega de la importación de bienes de escaso valor (devengo del IVA n.º 2): es el lugar por el cual los bienes de escaso valor entran en la UE (artículo 60 de la Directiva sobre el IVA).
- i) Si se utiliza el régimen de importación (ventanilla única para las importaciones), la importación de bienes de escaso valor está exenta del IVA [artículo 143, apartado 1, letra c *bis*), de la Directiva sobre el IVA]. Conviene recordar que el proveedor o la interfaz electrónica (cuando se le considere proveedor) recaudan el IVA al cliente de la venta a distancia de bienes importados [véase el apartado 1, letra a), inciso i)].
 - ii) Si no se utiliza el régimen de importación (ventanilla única para las importaciones), deberá pagarse el IVA en el momento de la importación.

2) El Estado miembro de importación de la UE no es el Estado miembro de destino final de los bienes.

- a) Lugar de entrega de la venta a distancia de bienes (devengo del IVA n.º 1):
- i) El Estado miembro de la UE en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, es decir, el Estado miembro de destino final (artículo 33 *ter* de la Directiva sobre el IVA).
- Cabe señalar que, con posterioridad a la introducción del paquete relativo al IVA aplicable al comercio electrónico, se modificaron las normas aduaneras³¹ y únicamente los bienes de escaso valor cubiertos por el régimen de importación (ventanilla única para las importaciones) se pueden despachar a libre práctica en un Estado miembro que no sea el de destino final de los bienes.
- Por tanto, si llegan a un Estado miembro que no sea el de su destino final bienes de escaso valor no declarados a través de la ventanilla única para las importaciones, a efectos aduaneros se les aplicará el régimen de tránsito y se declararán para el

³¹ Artículo 221, apartado 4, del acto de ejecución del CAU [[Reglamento de Ejecución \(UE\) 2015/2447 de la Comisión](#) modificado por el [Reglamento de Ejecución \(UE\) 2020/893 de la Comisión](#)].

despacho a libre práctica en el Estado miembro de la UE al que se expidan o transporten.

Por tanto, en la práctica, en este supuesto se aplicará a los bienes el régimen de IVA detallado en el apartado 1, letra b), inciso ii).

- b) Lugar de entrega de la importación de bienes de escaso valor (devengo del IVA n.º 2): es el lugar por el cual los bienes de escaso valor entran en la UE o donde tiene lugar su despacho a libre práctica (artículo 60 o 61 de la Directiva sobre el IVA).
- i) Si se utiliza el régimen de importación (ventanilla única para las importaciones), la importación de bienes de escaso valor está exenta del IVA [artículo 143, apartado 1, letra c *bis*), de la Directiva sobre el IVA]. Conviene recordar que el proveedor o la interfaz electrónica (cuando se le considere proveedor) recaudan el IVA al cliente de la venta a distancia de bienes importados [véase el apartado 1, letra a), inciso i)].
- ii) Si no se utiliza el régimen de importación (ventanilla única para las importaciones), debe pagarse el IVA en el momento de la importación al Estado miembro de la UE donde se encuentre el destino final de los bienes [véanse las explicaciones del apartado 2, letra a), inciso ii)].

Si el proveedor o la interfaz electrónica registrados en la ventanilla única para las importaciones no recaudan el IVA, y este se devenga en el momento de la importación a la UE en el Estado miembro de destino final, dicho Estado miembro puede decidir libremente quién es el deudor del IVA sobre las importaciones (el cliente, el proveedor o la interfaz electrónica, de conformidad con el artículo 201 de la Directiva sobre el IVA).

Para más información, véase el capítulo 5, supuestos 3a-3c y 4a-4b.

4.2 EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN

4.2.1 Disposiciones pertinentes

Las disposiciones pertinentes se encuentran en la [Directiva sobre el IVA](#) y en el Reglamento de Ejecución del IVA.

Directiva sobre el IVA

- Artículos 369 *terdecies* a 369 *quinicies*, artículo 369 *septvicies quater*

Reglamento de Ejecución del IVA

- Artículos 57 *bis* a 63 *quater*

4.2.2 ¿Por qué se ha introducido el régimen de importación?

A partir del 1 de julio de 2021, todos los bienes comerciales que se importen a la UE, independientemente de su valor, devengarán IVA. En este contexto, se ha creado un régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros países o terceros territorios a la UE, a fin de facilitar la declaración y la liquidación del IVA devengado por la venta de bienes de escaso valor.

Este régimen, comúnmente conocido como el «régimen de importación», permite a los proveedores³² que vendan bienes expedidos o transportados desde un tercer país o un tercer

³² Los proveedores y los sujetos pasivos considerados proveedores (es decir, las interfaces electrónicas que faciliten dicha entrega de bienes).

territorio a clientes en la UE, que cobren al cliente el IVA devengado por las ventas a distancia de bienes de escaso valor importados y que lo declaren y liquiden a través de la ventanilla única para las importaciones (IOSS). Si se utiliza esta última, la importación (despacho a libre práctica) de bienes de escaso valor a la UE está exenta de IVA. El consumidor paga el IVA como parte del precio de adquisición.

El uso de este régimen especial (la ventanilla única para las importaciones) no es obligatorio.

4.2.3 ¿Qué entregas de bienes cubre el régimen de importación?

El régimen de importación cubre las entregas de bienes cuando:

- los bienes se expiden/transportan desde un tercer país o tercer territorio en el momento en que se entregan, y
- dichos bienes se expiden en un envío con un valor intrínseco que no exceda de 150 EUR, y
- los bienes son transportados o expedidos por el proveedor o en su nombre, incluso cuando este intervenga de forma indirecta en la expedición o el transporte de los bienes desde un tercer territorio o tercer país, a un cliente o cualquier otra persona que reúna los requisitos en un Estado miembro, y
- los bienes no están sujetos a impuestos especiales armonizados de la UE (normalmente, alcohol o productos del tabaco conforme al artículo 2, apartado 3, de la Directiva del IVA)³³. Conviene tener en cuenta que la ventanilla única para las importaciones no se puede utilizar cuando los bienes de escaso valor sean adquiridos o expedidos junto con bienes sujetos a impuestos especiales, independientemente de si el valor del envío excede o no de 150 EUR.

El valor intrínseco³⁴ se define a continuación:

- a. para las mercancías de carácter comercial: el precio de las propias mercancías cuando se venden para su exportación al territorio aduanero de la Unión Europea, excluido el coste del transporte y los seguros, salvo que se haya incluido en el precio y no se haya indicado separadamente en la factura, y cualquier otro impuesto y gravamen que las autoridades aduaneras puedan determinar a partir de cualquier documento pertinente;
- b. para las mercancías desprovistas de carácter comercial: el precio que se habría pagado por las propias mercancías si se hubieran vendido para su exportación al territorio aduanero de la Unión Europea.

Cualesquiera otros costes relacionados, además del transporte y los seguros, que no reflejen el valor de los bienes en sí también deben excluirse del valor intrínseco, siempre y cuando estén desglosados e indicados claramente en la factura (por ejemplo, los costes de maquinaria, tasas para la obtención de licencias, impuestos a las exportaciones, etc.). El término «cualquier otro impuesto y gravamen» se refiere a cualquier impuesto o gravamen recaudado sobre el valor de los bienes o además de un impuesto o gravamen aplicado a dichos bienes.

³³ No obstante, el régimen de importación incluye el perfume y el agua de tocador, aunque quedan excluidos de la exención de los derechos de aduana en relación con los envíos sin valor estimable [artículo 23 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras].

³⁴ Artículo 1, apartado 48, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión.

4.2.4 ¿Quién puede usar el régimen de importación?

Los siguientes sujetos pasivos pueden utilizar el régimen de importación:

- Los proveedores establecidos en la UE que vendan a un cliente en la UE aquellos bienes a los que se hace referencia en el apartado 4.2.3 que antecede. Normalmente, este es el caso cuando los proveedores venden a través de su propio sitio web.
- Los proveedores no establecidos en la UE que vendan dichos bienes a un cliente en la UE. Normalmente, este es el caso cuando los proveedores venden a través de su propio sitio web. Estos proveedores pueden utilizar el régimen del siguiente modo:
 - ✓ directamente (es decir, sin la obligación de nombrar a un intermediario), si están establecidos en un tercer país con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua sobre el IVA³⁵. Esto se aplica únicamente cuando realicen ventas de bienes desde este tercer país en concreto. En cuanto efectúen entregas desde otro territorio tercero o país tercero, ya no podrán utilizar el régimen directamente, sino que tendrán que acogerse al régimen indirecto;
 - ✓ indirectamente, a través de un intermediario establecido en la UE (véase la sección 4.2.5).
- Las interfaces electrónicas establecidas en la UE que faciliten ventas a distancia de bienes importados de escaso valor a proveedores subyacentes (los denominados «sujetos pasivos considerados proveedores», véase el capítulo 2 para más detalles).
- Las interfaces electrónicas no establecidas en la UE que faciliten ventas a distancia de bienes importados de escaso valor a proveedores subyacentes (los denominados «sujetos pasivos considerados proveedores»). Estas interfaces electrónicas pueden utilizar el régimen del siguiente modo:
 - ✓ directamente (es decir, sin la obligación de nombrar a un intermediario), si están establecidas en un tercer país con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua sobre el IVA, en la medida en que lleven a cabo ventas de bienes desde este tercer país;
 - ✓ indirectamente, a través de un intermediario establecido en la UE (véase la sección 4.2.5).

³⁵ En la fecha de publicación de las presentes notas explicativas, la UE únicamente ha celebrado un acuerdo de dicha naturaleza con Noruega.

Cuadro 7: Registro en la ventanilla única para las importaciones por tipo de proveedor y lugar de establecimiento

Tipo de proveedor	Registro directo/indirecto	Estado miembro de identificación	Intermediario
Proveedores en la UE (ventas a través del sitio web propio, por ejemplo)	Registro directo	Estado miembro de la UE de establecimiento	Puede nombrar a un intermediario
Proveedores ajenos a la UE que se encuentren en países que hayan celebrado un acuerdo de asistencia mutua sobre el IVA con la UE (ventas desde ese país a través de un sitio web propio, por ejemplo)	Registro directo	Estado miembro de la UE de elección	Puede nombrar a un intermediario
Cualquier otro proveedor ajeno a la UE (ventas a través de sitio web propio, por ejemplo)	Registro indirecto	Estado miembro de la UE de establecimiento del intermediario	Debe nombrar a un intermediario
Interfaces electrónicas de la UE consideradas proveedores	Registro directo	Estado miembro de la UE de establecimiento	Puede nombrar a un intermediario
Interfaces electrónicas ajenas a la UE de países que hayan celebrado un acuerdo de asistencia mutua sobre el IVA con la UE para hacer entregas desde dicho país	Registro directo	Estado miembro de la UE de elección	Puede nombrar a un intermediario
Cualquier otra interfaz electrónica ajena a la UE considerada proveedor	Registro indirecto	Estado miembro de la UE de establecimiento del intermediario	Debe nombrar a un intermediario

4.2.5 ¿Qué es un intermediario?

Los sujetos pasivos (proveedores e interfaces electrónicas) que no estén establecidos en la UE o en un tercer país con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua sobre el IVA deben nombrar a un intermediario para poder utilizar el régimen de importación. El resto de los sujetos pasivos (es decir, aquellos establecidos en la UE) pueden nombrar a un intermediario si lo desean, pero no están obligados a hacerlo.

El intermediario debe ser un sujeto pasivo establecido en la UE y satisfacer todas las obligaciones previstas en el régimen de importación para el proveedor o la interfaz electrónica que lo haya nombrado, incluida la presentación de las declaraciones del IVA ante la ventanilla única para las importaciones y la liquidación del IVA correspondiente a las ventas a distancia de bienes importados de escaso valor. No obstante, el proveedor o el sujeto pasivo considerado proveedor que haya nombrado un intermediario sigue siendo responsable de las obligaciones en materia de IVA, incluido el pago del IVA junto con el intermediario. En la práctica, los Estados miembros tratarán de recuperar el IVA del intermediario y, si no lo consiguen, los Estados miembros pueden tratar de recuperar el IVA del proveedor. Cabe señalar que el intermediario no es necesariamente quien presenta las declaraciones aduaneras para el despacho a libre práctica.

Antes de poder registrar un sujeto pasivo en la ventanilla única para las importaciones, el intermediario primero debe registrarse en el Estado miembro donde esté establecido para poder utilizar la ventanilla única para las importaciones destinada a los proveedores que realicen ventas a distancia de bienes importados de escaso valor. Recibirá un número de identificación que le permitirá actuar en calidad de intermediario en el régimen de importación (artículo 369 *octodecies*, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA). Este número sirve para que dichos Estados miembros puedan identificar al intermediario. Sin embargo, este número no es un número de identificación a efectos del IVA y no podrá ser utilizado por el intermediario para declarar el IVA sobre las operaciones sujetas a dicho impuesto. A continuación, el intermediario registrará en su Estado miembro de identificación a cada uno de los sujetos pasivos a los que represente y recibirá un número de identificación a efectos del IVA para la ventanilla única para las importaciones en relación con cada sujeto pasivo que le haya designado como intermediario (369 *octodecies*, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA).

Los Estados miembros podrán establecer normas o condiciones aplicables a los sujetos pasivos que deseen actuar como intermediarios en la ventanilla única para las importaciones (por ejemplo, garantías).

4.2.6 Número de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones

Al registrarse en la ventanilla única para las importaciones, la administración tributaria del Estado miembro de identificación emitirá un número de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones para los proveedores o las interfaces electrónicas consideradas proveedores, para los intermediarios que actúen en nombre de proveedores o de las interfaces electrónicas. Es importante señalar que una interfaz electrónica dispondrá de un único número de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones, independientemente del número de proveedores subyacentes a quienes facilite ventas a distancia de bienes importados de escaso valor a clientes en la UE, puesto que la interfaz electrónica se considera proveedor de todas esas ventas. Sin embargo, los intermediarios recibirán un número de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones por cada sujeto pasivo al que representen.

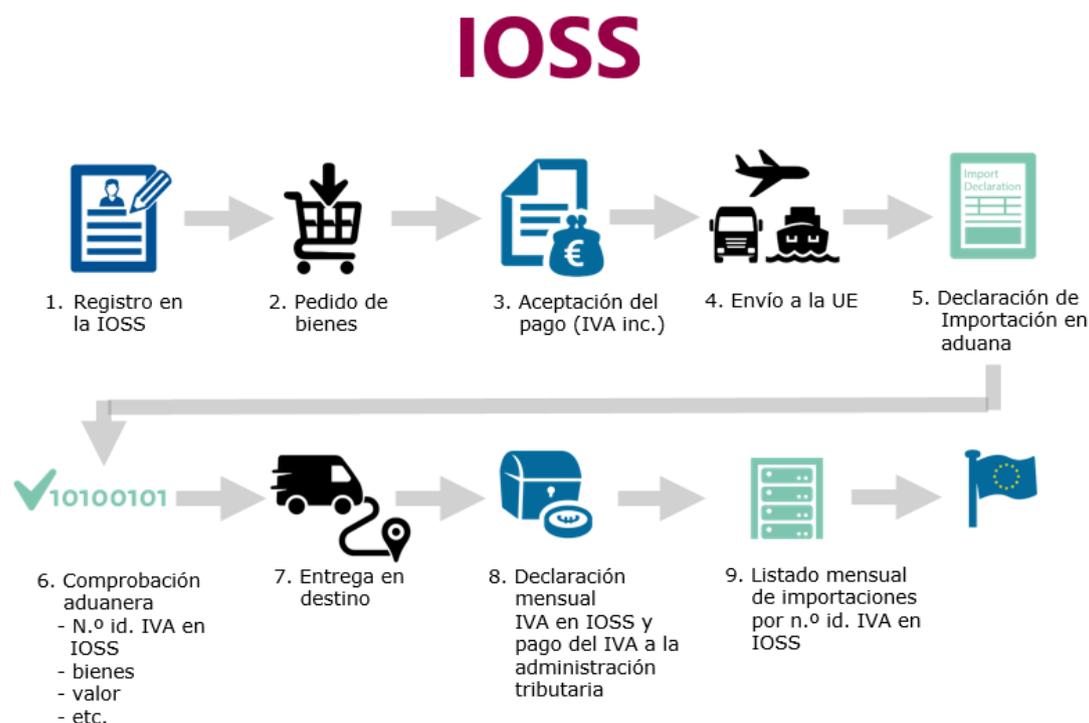
Dicho número únicamente podrá utilizarse para declarar las ventas a distancia de bienes importados en el marco del régimen de importación, pero no para ninguna otra entrega de bienes o prestación de servicios que pueda llevar a cabo un proveedor o una interfaz electrónica. Cabe señalar que, para las entregas que puedan acogerse al régimen de la Unión o al régimen exterior a la Unión, deben realizarse registros independientes (véase el capítulo 3). Un proveedor o una interfaz electrónica que haya optado por utilizar el régimen de importación declarará todas las ventas a distancia de bienes importados a clientes en toda la

UE utilizando el número de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones. Este número se facilitará a las autoridades aduaneras en la declaración aduanera para despachar a libre práctica los bienes en la UE acogiéndose a la exención del IVA. Es importante que el proveedor o la interfaz electrónica considerada proveedor se aseguren de que el número de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones se facilita de forma segura a través de la cadena de suministro a las autoridades aduaneras. La comunicación de este número debe limitarse a aquellos casos en los que resulte necesario y, por tanto, solo debe facilitarse a las partes de la cadena de suministro que lo necesiten para el despacho a libre práctica en el Estado miembro de importación.

El número de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones consta de doce caracteres alfanuméricos. Para más información sobre cómo registrarse en la ventanilla única para las importaciones y sobre la estructura del número de identificación a efectos del IVA en la IOSS, véase el portal de la ventanilla única para el IVA.

4.2.7 ¿Cómo funciona el régimen de importación?

Gráfico 4: Régimen de la ventanilla única para las importaciones



El primer paso que un proveedor o una interfaz electrónica debe dar para poder utilizar el régimen de importación es registrarse en el portal electrónico de un Estado miembro (véanse los detalles en las secciones 4.2.4 a 4.2.6)

Cuando un proveedor o una interfaz electrónica que se acoja al régimen de importación realice entregas de bienes expedidos o transportados desde fuera del territorio de la UE a clientes que se encuentren en él, el lugar de entrega de dichos bienes será la UE, concretamente el Estado miembro donde se entreguen los bienes solicitados (véase el apartado 4.1.4 que antecede). En consecuencia, el proveedor o la interfaz electrónica que se acoja al régimen de importación tendrá que aplicar el IVA ya cuando venda dichos bienes a clientes en la UE.

¿Cuándo se aplica el IVA?

El momento de la entrega es aquel en que el pago ha sido aceptado por el proveedor o la interfaz electrónica. Se entenderá que es el momento en que la confirmación del pago, el mensaje de autorización del pago o un compromiso de pago del cliente, lo que ocurra primero, es recibido por el proveedor que vende bienes a través de la interfaz electrónica, o por su cuenta, con independencia del momento en que se realice el pago efectivo de dinero (artículo 41 *bis* del Reglamento de Ejecución del IVA).

En la práctica, el proveedor o la interfaz electrónica mostrarán el precio de los bienes y el importe de IVA adeudado en cada pedido, y el cliente deberá pagar el importe total al proveedor o a la interfaz electrónica.

¿Qué tipo de IVA se aplica?

El tipo de IVA correcto es aquel aplicable al bien correspondiente en el Estado miembro donde se produce la entrega. En la práctica, este es el Estado miembro donde el cliente indica que deben entregarse los bienes.

La mayoría de los bienes están sujetos al tipo de IVA ordinario; sin embargo, algunos están sujetos a un tipo de IVA reducido, en función de la naturaleza de los bienes y del Estado miembro donde tenga lugar la entrega. La información sobre los tipos de IVA en toda la Unión está disponible en el sitio web de cada Estado miembro. Asimismo, la Comisión Europea centraliza esta información en el siguiente enlace:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html

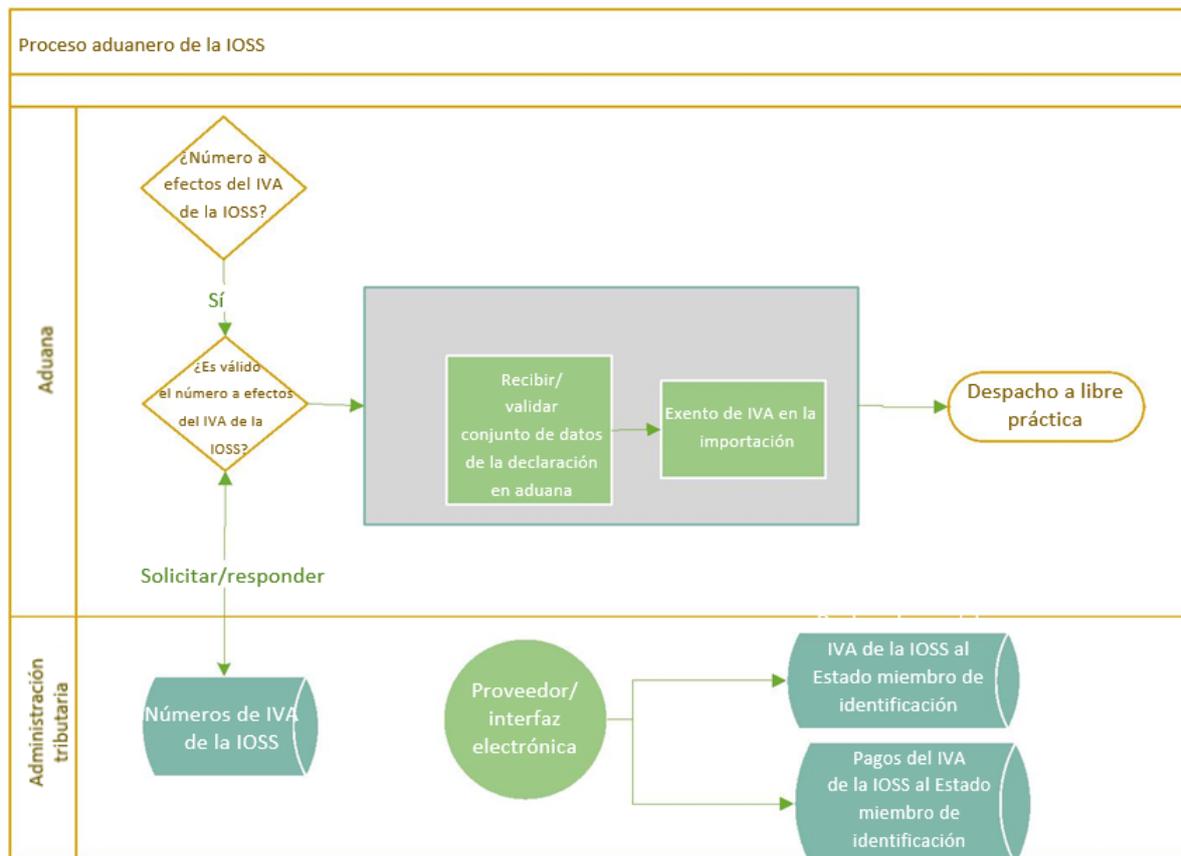
El despacho a libre práctica de los bienes de escaso valor declarados en el marco del régimen de importación está exento del IVA a condición de que se facilite un número válido de registro en la ventanilla única para las importaciones, a más tardar en el momento de su declaración aduanera (véase la sección 4.2.8). El objetivo es evitar la doble imposición de los mismos bienes.

4.2.8 Validación del número de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones

Todos los números de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones emitidos por las administraciones tributarias de los Estados miembros se facilitarán por vía electrónica a todas las autoridades aduaneras de la UE. La base de datos de números de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones no es pública. Las autoridades aduaneras, al recibir uno de estos números con el conjunto de datos de la declaración aduanera, comprobarán su validez en la base de datos correspondiente. Si el número es válido y el valor intrínseco del envío no excede de 150 EUR, las autoridades aduaneras no exigirán el pago del IVA correspondiente a los bienes de escaso valor importados en el marco de la ventanilla única para las importaciones.

La persona que declara los bienes en aduanas (por ejemplo, los operadores de servicios postales, empresas de transporte urgente, agentes de aduanas, etc.) no comprueba, ni puede comprobar, la validez del número de identificación a efectos del IVA en la ventanilla única para las importaciones.

Gráfico 5: Proceso aduanero de la ventanilla única para las importaciones (IOSS)



Sobre la base de las declaraciones en aduana presentadas en cada Estado miembro de la UE, se elaborará un listado mensual que contenga el valor total de las importaciones de bienes de escaso valor declaradas en la UE para cada número de identificación a efectos del IVA de la IOSS durante un mes determinado. Los declarantes no participarán en la elaboración de estos listados mensuales de la IOSS.

Los listados mensuales agregados se pondrán a disposición de las administraciones tributarias de la UE. Las administraciones tributarias utilizarán estos listados para analizar el valor de las importaciones que hayan sido declaradas exentas para un número de identificación a efectos del IVA de la IOSS con el valor del IVA indicado por el mismo sujeto pasivo en la declaración de la IOSS. También se puede encontrar más información en las directrices aduaneras, sección 3.1.6.

En caso de que el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS no sea válido o no se disponga de él, tendrá que pagarse el IVA en el momento de la importación (véanse también las respuestas a las preguntas 35 y 36).

4.2.9 ¿Qué debe hacer si se acoge al régimen de importación?

En lo que respecta al IVA, un proveedor o una interfaz electrónica (que se considera el proveedor) que utilice el régimen de importación deberá:

- Indicar la cantidad de IVA que el cliente debe pagar en el Estado miembro al que se enviarán o expedirán los bienes, a más tardar cuando finalice el procedimiento de compra.

- Cobrar al cliente el IVA correspondiente a las entregas de todos los bienes expedidos o transportados a la UE que reúnan los requisitos (por ejemplo, productos no sujetos a impuestos especiales expedidos a un Estado miembro de la UE en envíos que no excedan de 150 EUR).
- Garantizar que los bienes que reúnen los requisitos se expidan en envíos de un valor intrínseco que no supere el umbral de 150 EUR.
- Se recomienda indicar lo siguiente en la factura con IVA (si se emite) o en la factura comercial que acompaña a los bienes para el despacho aduanero:
 - a) el precio pagado por el cliente en euros;
 - b) por separado, para cada tipo del IVA, el importe del IVA cobrado al cliente.
- Facilitar al transportista o declarante en aduana de los bienes (por ejemplo, operadores de servicios postales, empresas de transporte urgente o agentes de aduanas) la información exigida para el despacho aduanero en la UE, incluido el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS para evitar que se grave el IVA en el momento de la importación (despacho a libre práctica). Un proveedor registrado en la IOSS facilitará esta información directamente al transportista o al declarante en aduana. Por lo general, una interfaz electrónica que no participe en la expedición o el transporte de los bienes facilitará esta información al proveedor subyacente y establecerá normas estrictas sobre el uso de su número de identificación a efectos del IVA de la IOSS, así como sobre la comunicación del mismo al transportista o declarante en aduana.

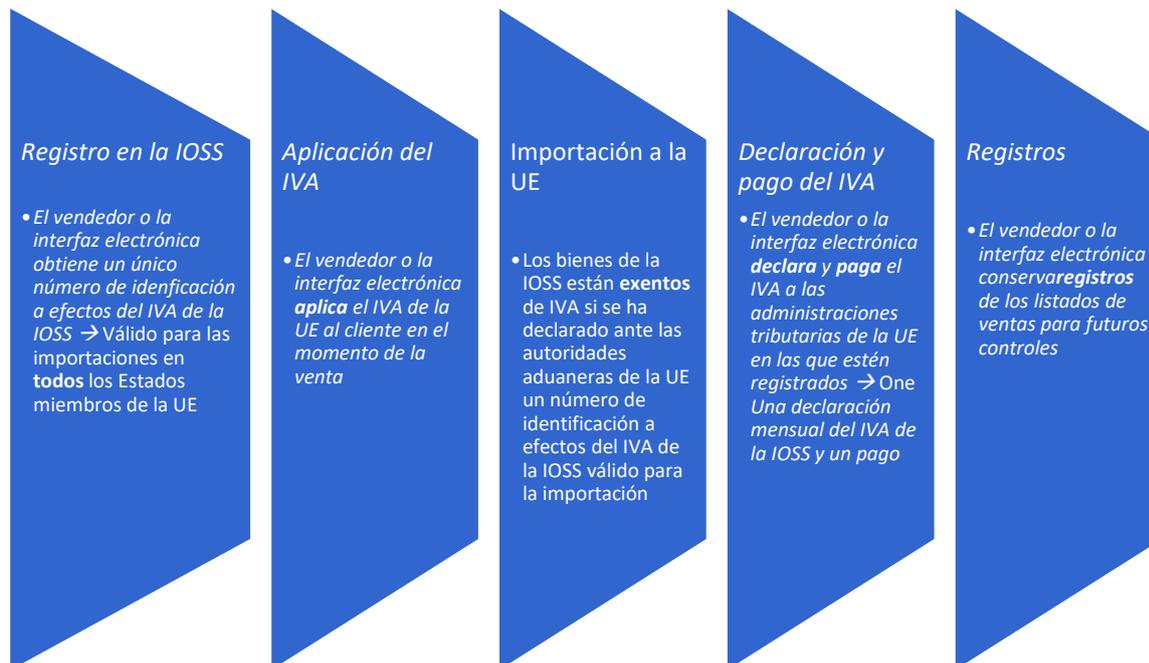
Ni el transportista ni el declarante en aduana de los bienes importados tienen que verificar el importe del IVA recaudado o el tipo del IVA aplicado por la interfaz electrónica o el proveedor de la IOSS. Si en la declaración en aduana presentada en relación con el envío se menciona un número de identificación a efectos del IVA de la IOSS y dicho número es válido, la importación está exenta de IVA. El IVA se pagó como parte del precio de adquisición al proveedor o a la interfaz electrónica en el momento de la venta (aceptación de pago).

- Presentar al Estado miembro de identificación una declaración mensual de la IOSS relativa a todas las entregas de bienes vendidos a clientes de toda la UE que reúnan los requisitos. Si se ha registrado a través de un intermediario, cerciórese de que el intermediario dispone de toda la información que necesita para cumplir su obligación de presentar la declaración mensual del IVA de la IOSS en su Estado miembro de identificación. La declaración del IVA de la IOSS incluirá el valor total de los bienes vendidos, su tipo de IVA y el importe total del IVA que se abonará, desglosado por cada Estado miembro de la UE al que se transporten los bienes, y desglosado también por tipo impositivo normal y reducido. La fecha límite para presentar la declaración del IVA de la IOSS es el final del mes siguiente al mes de referencia.
- Efectuar, a favor del Estado miembro de identificación, un pago mensual del IVA adeudado que figura en la declaración del IVA de la IOSS. La fecha límite de pago es el final del mes siguiente al mes de referencia. Si se ha registrado a través de un intermediario, deberá cerciorarse de que el intermediario paga el IVA mensualmente en su Estado miembro de identificación.
- Conservar, durante diez años, registros de todas las ventas a distancia realizadas en la IOSS de bienes importados que reúnan los requisitos, a fin de responder a posibles auditorías de

las administraciones tributarias de la UE. El artículo 63 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA estipula cuáles serán dichos registros y la información que deberán contener (véase el capítulo 2, sección 2.2.1.1).

En el portal de la ventanilla única para el IVA se puede encontrar más información sobre la presentación de la declaración del IVA de la IOSS, la realización del pago del IVA y las obligaciones de conservación de registros.

Gráfico 6: Resumen del régimen de importación



4.2.10 Preguntas y respuestas sobre la IOSS

A efectos de las siguientes preguntas, las transacciones descritas son ventas a distancia de bienes importados en envíos de un valor intrínseco que no excede de 150 EUR, también denominados «bienes de escaso valor».

a) Aspectos generales

1. ¿Cuáles son las ventajas de utilizar la IOSS?

Al utilizar la IOSS, un proveedor o una interfaz electrónica (sujeto pasivo considerado proveedor) garantiza una transacción transparente para el cliente que paga un precio con IVA incluido en el momento en que realiza una compra por internet. El cliente conoce con certeza cuál es el precio total de la transacción y no tiene que hacer frente a costes imprevistos (IVA y, en principio, tasa adicional de presentación a la aduana) cuando los bienes se importan a la UE.

Asimismo, con el uso de la IOSS se pretende agilizar el levante de las mercancías por parte de las autoridades aduaneras y acelerar la entrega de los bienes al cliente, lo cual suele ser crucial para este.

El uso de la IOSS también simplifica la logística, ya que las mercancías pueden entrar en la UE y ser despachadas a libre práctica en cualquier Estado miembro, independientemente del Estado miembro al que estén destinadas en última instancia.

2. Bienes adquiridos antes del 1 de julio de 2021 y que lleguen a la UE después del 1 de julio de 2021

Un proveedor o una interfaz electrónica (en calidad de sujeto pasivo considerado proveedor) no puede utilizar la IOSS para declarar las ventas a distancia de bienes efectuadas antes del 1 de julio de 2021. Por lo tanto, los bienes adquiridos a un tercer país o territorio antes del

1 de julio de 2021 (por ejemplo, en junio de 2021 o antes) y que lleguen a la UE del 1 de julio de 2021 en adelante estarán sujetos al IVA a la importación.

b) Registro

3. Soy una empresa establecida fuera de la UE y vendo bienes de escaso valor a clientes de la UE exclusivamente a través de mi tienda en línea. ¿Qué tengo que hacer?

A partir del 1 de julio de 2021, todas las mercancías de carácter comercial importadas a la UE estarán sujetas al IVA. Puede recurrir a la simplificación para recaudar el IVA sobre las ventas relacionadas con bienes de escaso valor y registrarse en la IOSS en uno de los Estados miembros de la UE (registro en línea a través de un intermediario establecido de la UE³⁶; véanse las secciones 4.2.4 y 4.2.5 y el portal de la ventanilla única para el IVA).

Si decide registrarse en la IOSS, únicamente tendrá que registrarse en uno de los Estados miembros de la UE y podrá realizar ventas en los veintisiete Estados miembros de la UE. Tendrá que designar a un intermediario que le registre en la IOSS en el Estado miembro donde dicho intermediario esté establecido. Deberá utilizar el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS emitido por el Estado miembro en el que se registró para la IOSS (Estado miembro de identificación) para declarar todas sus ventas de bienes de escaso valor de la IOSS a clientes de todos los Estados miembros de la UE.

En el momento de la venta, tendrá que aplicar al cliente el tipo del IVA que grava los bienes en el Estado miembro al que se expedirán. Cuando envíe los bienes al cliente de la UE, es aconsejable que transmita de forma segura su número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a la persona responsable de la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica en la UE (por ejemplo, un operador de servicios postales, una empresa de transporte urgente o un agente de aduanas), para que no se vuelva a pagar el IVA a las autoridades aduaneras de la UE cuando se importen los bienes. No debe transmitir este número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a otras partes que no sean las implicadas en la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica. Las autoridades aduaneras cumplirán con sus obligaciones de garantizar el cumplimiento de la legislación aduanera y otras normativas que regulan la circulación de mercancías a través de las fronteras sin establecer ni recaudar IVA alguno.

Cada mes, el intermediario que le registró en la IOSS tendrá que presentar una declaración del IVA de la IOSS antes de que finalice el mes siguiente al mes de referencia (por ejemplo, para las ventas de septiembre, la declaración del IVA de la IOSS se deberá presentar antes del 31 de octubre). La declaración del IVA de la IOSS contiene todas las ventas de bienes de escaso valor de la IOSS realizadas en la UE, desglosadas por Estado miembro de destino y por tipo del IVA, e indica el IVA total adeudado en la UE. Igualmente, antes de que finalice el mes siguiente al mes de referencia, el intermediario debe pagar al Estado miembro de identificación el importe total del IVA que figura en la declaración del IVA de la IOSS (por ejemplo, para las ventas de septiembre, el pago deberá hacerse antes del 31 de octubre).

Si no se registra en la IOSS, las autoridades competentes cobrarán el IVA en el momento de la importación de los bienes de escaso valor. El cliente de la UE únicamente recibirá los bienes una vez que se haya pagado el IVA. Podría ocurrir que el representante que presenta la declaración en aduana en nombre del cliente (por ejemplo, un operador de servicios postales o

³⁶ Salvo en caso de que esté establecido en un tercer país con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua sobre la recuperación del IVA.

una empresa de transporte urgente) también cobre al cliente una tasa adicional de presentación a la aduana³⁷. Dado que los clientes de la UE están acostumbrados a que el precio incluya el IVA, el pago de tasas adicionales en el momento de la importación puede hacer que el cliente rechace el paquete.

4. Soy una empresa establecida fuera de la UE y vendo bienes de escaso valor a clientes de la UE exclusivamente a través de mi tienda en línea. ¿Hay un umbral establecido para registrarse en la IOSS?

No, no hay ningún umbral establecido para registrarse en la IOSS. Las empresas que venden bienes de escaso valor a clientes de la UE pueden registrarse en la IOSS, independientemente del volumen de negocios total que obtengan por las ventas a clientes de la UE. Véase la pregunta 3 para obtener más información.

5. Soy una empresa establecida fuera de la UE y vendo bienes de escaso valor a clientes de la UE exclusivamente a través de una interfaz electrónica que facilita la entrega (por ejemplo, mercado en línea, plataforma, etc.) y no vendo ningún producto a través de mi tienda en línea. ¿Qué tengo que hacer?

Si únicamente vende bienes de escaso valor a clientes de la UE a través de una interfaz electrónica, no es necesario que se registre en la IOSS. En relación con estas ventas de empresa a consumidor, la interfaz electrónica pasa a ser sujeto pasivo considerado proveedor, por lo tanto, dicha interfaz es la responsable de cumplir las obligaciones en materia de IVA en lo que respecta a las ventas (para obtener más información sobre el concepto de sujeto pasivo que se considera proveedor, véase el capítulo 2, más concretamente la sección 2.1.3, la sección 4.1.4 y los supuestos 3a-c, 4a-b en el capítulo 5).

Cuando vende bienes a través de una interfaz electrónica, se considera que entrega sus bienes a la interfaz electrónica y que, a continuación, esta realiza la entrega al cliente. La interfaz electrónica (sujeto pasivo que se considera proveedor) está obligada a aplicar y cobrar el IVA al cliente. La interfaz electrónica puede registrarse en la IOSS y cumplir las obligaciones en materia de IVA descritas en la pregunta 3 anterior.

Si la interfaz electrónica se registra en la IOSS y también organiza la expedición o el transporte de sus bienes al cliente, usted no tiene que cumplir ninguna obligación específica relativa al IVA en la UE. No obstante, si es usted quien organiza la expedición o el transporte a su cliente, la interfaz electrónica le dará su número de identificación a efectos del IVA de la IOSS para que se lo transmita a la persona responsable de declarar las mercancías para el despacho a libre práctica en la UE (por ejemplo, un operador de servicios postales, una empresa de transporte urgente o un agente de aduanas). Dicha persona comunicará el número de la IOSS a las autoridades aduaneras para despachar a libre práctica las mercancías sin tener que pagar IVA. No debe transmitir este número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a otras partes que no sean las implicadas en la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica (probablemente, la interfaz electrónica le impondrá unas condiciones comerciales claras antes de facilitarle este número de identificación a efectos del IVA de la IOSS).

³⁷ Por lo general, se trata de una tasa fija que no suele estar relacionada con el valor de los bienes ni con el valor del IVA abonado.

Si la interfaz electrónica no se registra en la IOSS, se recaudará el IVA relacionado con dichas mercancías en el momento de la importación a la UE. El IVA se adeuda en el Estado miembro en el que finaliza la expedición o el transporte de los bienes. Será pagado por la persona designada como deudor del IVA a la importación de conformidad con la legislación nacional en materia de IVA. La mayoría de los Estados miembros designan como deudor del IVA al cliente de la UE que recibe los bienes. No obstante, en estas situaciones los Estados miembros pueden designar a la interfaz electrónica (sujeto pasivo que se considera proveedor) como persona responsable de liquidar el IVA.

6. Soy una empresa establecida fuera de la UE y vendo bienes de escaso valor a clientes de la UE exclusivamente a través de varias interfaces electrónicas. ¿Qué tengo que hacer?

La respuesta es similar a la de la pregunta 5.

Si cada una de las interfaces electrónicas se registra en la IOSS, debe conservar pruebas fehacientes de las ventas realizadas a través de cada interfaz electrónica. Si es usted quien organiza el transporte, debe facilitar a la persona responsable de la declaración de las mercancías para su despacho a libre práctica en la UE (por ejemplo, un operador de servicios postales, una empresa de transporte urgente o un agente de aduanas) el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS que corresponda a la interfaz electrónica a través de la cual se realizó la venta. No debe transmitir este número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a otras partes que no sean las relacionadas con la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica (probablemente, cada interfaz electrónica le impondrá unas condiciones comerciales claras antes de facilitarle su número de identificación a efectos del IVA de la IOSS).

7. Soy una empresa establecida fuera de la UE y vendo bienes de escaso valor en la UE a través de mi tienda en línea y a través de una interfaz electrónica que está registrada en la IOSS. ¿Qué tengo que hacer?

Debe conservar pruebas fehacientes de las ventas de bienes que efectúe a través de su tienda en línea y a través de la interfaz electrónica. Si decide registrarse en la IOSS para las ventas realizadas a través de su tienda en línea, deberá facilitar su número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a la persona responsable de la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica en la UE (por ejemplo, un operador de servicios postales, una empresa de transporte urgente o un agente de aduanas) para los bienes vendidos a través de su propio sitio web.

Con respecto a los bienes vendidos a través de la interfaz electrónica, deberá facilitar a la persona responsable de la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica en la UE el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS de la interfaz electrónica, ya que es usted quien organiza el transporte. Cuando vende bienes a través de una interfaz electrónica, se considera que entrega sus bienes a la interfaz electrónica y que, a continuación, esta realiza la entrega al cliente. La interfaz electrónica está obligada a aplicar y cobrar el IVA al cliente (véase la sección 2.1.3, pregunta 5 y supuestos 3a-3c en el capítulo 5) y a declarar y pagar el IVA a las administraciones tributarias.

Si no se registra en la IOSS para las ventas que efectúe a través de su tienda en línea, no podrá utilizar el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS de la interfaz electrónica para las ventas realizadas a través de su sitio web. En lugar de ello, el IVA de los bienes vendidos a través de su tienda en línea se cobrará al cliente en el momento de la importación a la UE.

Tenga en cuenta que las administraciones tributarias compararán el valor total de las transacciones declaradas en el momento de la importación para cada número de identificación a efectos del IVA de la IOSS con las declaraciones del IVA de la IOSS presentadas para el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS en cuestión.

8. *Soy una empresa establecida fuera de la UE y vendo bienes de escaso valor a clientes de la UE a través de mi tienda en línea, para la cual estoy registrado en la IOSS. También vendo bienes de escaso valor a través de una interfaz electrónica que no está registrada en la IOSS. ¿Qué tengo que hacer?*

Al igual que en la pregunta 7, debe conservar pruebas fehacientes de las ventas de bienes que efectúe a través de su tienda en línea y a través de la interfaz electrónica.

Con respecto a los bienes vendidos a través de su tienda en línea, deberá aplicar el IVA a sus clientes y facilitar su número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a la persona responsable de la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica en la UE. En cuanto a los bienes vendidos a través de la interfaz electrónica, no puede cobrar el IVA a sus clientes, ya que se considera que entrega dichos bienes a la interfaz electrónica y que, a continuación, la interfaz electrónica entrega los bienes al cliente (véase la sección 2.1.3). Por lo tanto, para las ventas que efectúe a través de la interfaz electrónica, cuando los bienes se importen a la UE no podrá utilizar su número de identificación a efectos del IVA de la IOSS.

Dado que la interfaz electrónica no se registró en la IOSS, el IVA que se ha de pagar por esos bienes se recaudará en el momento de la importación a la UE. El IVA se adeuda en el Estado miembro en el que finaliza la expedición o el transporte de los bienes. Será pagado por la persona designada como deudor del IVA a la importación de conformidad con la legislación nacional en materia de IVA. La mayoría de los Estados miembros designan como deudor del IVA al cliente de la UE que recibe los bienes. No obstante, en estas situaciones los Estados miembros pueden designar a la interfaz electrónica (sujeto pasivo que se considera proveedor) como persona responsable de liquidar el IVA.

Tenga cuenta que, si utiliza por error su número de identificación a efectos del IVA de la IOSS para bienes de escaso valor vendidos a través de la interfaz electrónica, el Estado miembro de identificación esperará que en su declaración del IVA de la IOSS declare y pague un importe de IVA más elevado, pues los Estados miembros también tendrán un listado mensual con el valor de todos los bienes declarados para su número de identificación a efectos del IVA de la IOSS. El Estado miembro de identificación comparará este importe con el que figura en la declaración del IVA de la IOSS.

9. *Soy una empresa establecida en la UE y vendo bienes de escaso valor únicamente a clientes del Estado miembro en el que estoy establecido. Los bienes se expiden directamente desde fuera de la UE a los clientes del Estado miembro en el que estoy establecido. ¿Qué tengo que hacer?*

La respuesta es similar a la de la pregunta 3. Puede registrarse en la IOSS, pero no está obligado a tener un intermediario para ello. En este caso, el Estado miembro en el que está establecido es el Estado miembro de identificación. Usted aplicará y cobrará al cliente el IVA aplicable en el Estado miembro al que se expidan o transporten los bienes. Tendrá que comunicar el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a la persona responsable de la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica en la UE a fin de que dicho IVA no se vuelva a pagar en el momento de la importación. No debe transmitir este número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a otras partes que no sean las relacionadas con la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica.

Si decide no registrarse en la IOSS, la persona designada como responsable de liquidar el IVA a la importación de conformidad con la legislación nacional en materia de IVA (normalmente, el cliente) tendrá que pagar el IVA en el momento de la importación en la UE, así como una tasa de presentación a la aduana cobrada por la empresa que declara los bienes de escaso valor en la aduana, cuando proceda. Estas ventas de bienes no se incluirán en la declaración nacional del IVA.

10. Soy una empresa establecida en la UE y vendo bienes de escaso valor a clientes de toda la UE a través de mi tienda en línea. Los bienes se expiden directamente desde fuera de la UE a los clientes de la UE. ¿Qué tengo que hacer?

La respuesta es similar a la de las preguntas 3 y 9. Si se registra en la IOSS, en cada caso tendrá que aplicar el tipo del IVA del Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes.

11. Soy una empresa establecida en la UE y vendo bienes de escaso valor a clientes de la UE exclusivamente a través de interfaces electrónicas que facilitan las entregas (por ejemplo, mercado en línea, plataforma, etc.) y no a través de mi tienda en línea. Los bienes se expiden directamente desde fuera de la UE a los clientes de la UE. ¿Qué tengo que hacer?

La respuesta es igual a la de la pregunta 5. En esta situación, se considera que la interfaz electrónica es el proveedor. Deberá cerciorarse de que la interfaz electrónica reciba, antes de la entrega, información clara sobre la expedición o el transporte de los bienes desde fuera de la UE, y deberá conservar en sus registros del IVA pruebas fehacientes de la expedición o el transporte de los bienes desde fuera de la UE.

Desde el punto de vista del IVA, usted entrega estos bienes a la interfaz electrónica y la interfaz electrónica entrega los bienes a su cliente (para obtener más información sobre el concepto de sujeto pasivo considerado proveedor, véase el capítulo 2, más concretamente la sección 2.1.3, la sección 4.1.4 y los supuestos 3a-c, 4a-b en el capítulo 5).

Tiene la obligación de conservar los registros relativos a estas transacciones.

12. Soy una empresa establecida en la UE e importo bienes de escaso valor a granel en nombre de mi empresa al Estado miembro en el que estoy establecido. Una vez se han despachado en aduana, vendo dichos bienes a clientes del Estado miembro en el que estoy establecido. ¿Tengo que registrarme en la IOSS para estas transacciones?

No, no puede registrarse en la IOSS para estas transacciones.

Si importa bienes de escaso valor en su propio nombre antes de venderlos a clientes de su país, no puede utilizar la IOSS para estas transacciones. Para la importación de bienes, debe seguir las normas generales (procedimiento estándar o simplificado) aplicables a la entrada e importación de bienes a la UE. Para obtener más información, véanse las [Directrices sobre las formalidades aduaneras relativas a la entrada e importación a la Unión Europea \(Guidance on Customs Formalities on Entry and Import into the European Union\)](#). Para las ventas subsiguientes realizadas a clientes del Estado miembro en el que esté establecido se aplican las normas habituales para las entregas nacionales. Tiene que declarar estas ventas en su declaración nacional del IVA.

13. Soy una empresa establecida en la UE e importo bienes de escaso valor a granel en mi propio nombre al Estado miembro en el que estoy establecido. Una vez se han

despachado en aduana, vendo dichos bienes a clientes del Estado miembro en el que estoy establecido y a clientes de otros Estados miembros de la UE. ¿Tengo que registrarme en la IOSS para estas transacciones?

No, no puede utilizar la IOSS para estas transacciones, ya que las ventas se realizan únicamente cuando ya ha importado los bienes a la UE. Para las ventas realizadas a clientes del Estado miembro en el que esté establecido se aplican las normas habituales para las entregas nacionales. Tiene que declarar estas ventas en su declaración nacional del IVA. Para declarar, recaudar y pagar el IVA sobre las ventas realizadas a clientes de otros Estados miembros de la UE (es decir, donde se encuentra el destino de los bienes), tiene dos opciones: i) registrarse directamente en cada Estado miembro al que se envían los bienes o ii) usar el régimen de la Unión (ventanilla única de la Unión, véase el capítulo 3, sección 3.2).

14. Soy una empresa establecida en la UE o fuera de ella e introduzco bienes en la UE, donde se almacenan en un depósito aduanero antes de venderse a los clientes de la UE. ¿Puedo utilizar la IOSS para estas transacciones?

No, no puede utilizar la IOSS para estas transacciones. Cuando los bienes ya se encuentran en la UE, no puede utilizar la IOSS, ya que una de las condiciones para utilizar la IOSS es que los bienes sean expedidos o transportados por o en nombre del proveedor al cliente de la UE desde un tercer país o territorio. Asimismo, los bienes destinados a una utilización o un consumo finales no se pueden almacenar en depósitos aduaneros (artículo 155 de la Directiva del IVA).

Tendrá que retirar las mercancías del depósito aduanero y despacharlas a libre práctica en la UE, por lo cual pagará el IVA (esto es, al tipo del IVA aplicable en el Estado miembro de importación) y los derechos de aduana (si procede) (véanse las [Directrices sobre las formalidades aduaneras relativas a la entrada e importación a la Unión Europea \(Guidance on Customs Formalities on Entry and Import into the European Union\)](#)). Después, aplicará el IVA del Estado miembro al que se expidan o transporten los bienes. Si tiene clientes en varios Estados miembros de la UE, puede utilizar el régimen de la Unión (ventanilla única de la Unión, véase el capítulo 3, sección 3.2).

15. Soy una empresa establecida en las islas Canarias, es decir, en el territorio aduanero de la UE, pero fuera del territorio de aplicación del IVA. Vendo bienes de escaso valor que se expiden/transportan desde las islas Canarias a clientes de la UE a través de mi tienda en línea. ¿Se considera que mis ventas son ventas a distancia de bienes importados? ¿Puedo registrarme en la IOSS para estas entregas? ¿O se considera que mis ventas son ventas intracomunitarias a distancia y, por lo tanto, puedo registrarme para el régimen de la ventanilla única?

Las islas Canarias forman parte del territorio aduanero de la UE, pero no forman parte del territorio de aplicación del IVA de la UE (véase la lista de terceros territorios en la sección 1.4 – Glosario). Las ventas a distancia de bienes importados incluyen las ventas realizadas desde terceros países, así como desde terceros territorios (véase la sección 4.1.3). Por lo tanto, sus ventas son ventas a distancia de bienes importados para las que se puede registrar en la IOSS a través de un intermediario. Véase asimismo la respuesta a la pregunta 3.

16. Soy una interfaz electrónica establecida en la UE y varios de los proveedores que venden bienes a través de mi plataforma están establecidos en las islas Canarias. El valor de los bienes expedidos/transportados por estos proveedores desde las islas Canarias no suele exceder de 150 EUR. ¿Debería considerar que estas ventas son ventas a distancia de bienes importados de escaso valor? ¿O debería considerar que

estas ventas son ventas intracomunitarias a distancia y, de ser así, se considera que yo soy el proveedor para estas entregas?

Como se ha indicado en la respuesta a la pregunta 15, los bienes suministrados desde las islas Canarias se consideran ventas a distancia de bienes importados. Por lo tanto, se considera que usted es el proveedor, ya que es la interfaz electrónica que facilita dichas ventas a distancia de bienes que se expedirán o transportarán a la UE. Véanse también las respuestas a la pregunta 5.

c) Umbral de 150 EUR

Se recomienda a los proveedores y a las interfaces electrónicas prestar atención al valor intrínseco de los envíos expedidos o transportados a la UE. Los ejemplos presentados en las preguntas 18 a 25 deberían ser muy limitados en la práctica si los proveedores, los proveedores subyacentes y las interfaces electrónicas aplican las sugerencias recomendadas en las presentes Notas explicativas.

17. ¿Cómo se determina el «valor intrínseco»?

A continuación, se exponen varios ejemplos para aclarar cómo se determina el valor intrínseco.

Ejemplo 1: Factura que recoge el importe total del precio pagado por los bienes no dividido entre el precio neto de los bienes y los gastos de transporte. Importe del IVA indicado por separado.

Precio de los bienes indicado en la factura: 140 EUR

IVA (20 %) indicado en la factura: 28 EUR

Importe total de la factura: 168 EUR

En este ejemplo, los gastos de transporte no se mencionan por separado en la factura y, por lo tanto, no pueden excluirse. No obstante, el precio neto de los bienes no excede de 150 EUR y, por lo tanto, puede utilizarse la IOSS y no se perciben IVA ni derechos de aduana en el momento de la importación.

Ejemplo 2: Factura que recoge el importe total del precio pagado por los bienes dividido entre el precio neto de los bienes y los gastos de transporte. Importe del IVA indicado por separado.

Precio de los bienes indicado en la factura: 140 EUR

Gastos de transporte indicados en la factura: 20 EUR

IVA (20 %) indicado en la factura: 32 EUR

Importe total de la factura: 192 EUR

En este ejemplo, los gastos de transporte se mencionan por separado en el pedido o la factura. Así pues, los gastos de transporte quedan excluidos del valor intrínseco. El valor intrínseco de los bienes no excede de 150 EUR, por lo tanto, puede utilizarse la IOSS y no se perciben IVA ni derechos de aduana en el momento de la importación. Téngase en cuenta que el IVA se

aplica sobre el valor total de la venta (por ejemplo, el valor de 160 EUR que corresponde a los bienes y a los gastos de transporte).

18. ¿Qué ocurre si las autoridades aduaneras consideran que los bienes para los que se utilizó la IOSS se han infravalorado y el valor intrínseco correcto excede de 150 EUR?

En determinadas situaciones, el valor intrínseco en el momento de la importación puede superar el umbral de 150 EUR.

En aquellas situaciones en las que, a pesar de la buena fe del proveedor o la interfaz electrónica (sujeto pasivo considerado proveedor), puede parecer que el valor intrínseco excede de 150 EUR, se recomienda que la autoridad aduanera del Estado miembro de importación permita al destinatario demostrar que ha adquirido los bienes por un precio (IVA no incluido) que no excede de 150 EUR antes de recaudar el IVA a la importación y los derechos aduaneros en el momento del despacho de las mercancías. Algunos ejemplos de dichas situaciones pueden ser: i) valor reducido tras aplicar una promoción o descuento (véase la respuesta a la pregunta 20), ii) fluctuaciones del tipo de cambio (véase la respuesta a la pregunta 21), iii) envíos agrupados (véanse las respuestas a las preguntas 22-24).

No obstante, en caso de infravaloración deliberada o sospecha de fraude, el destinatario no podrá demostrar que ha adquirido los bienes por un precio no superior a 150 EUR (IVA no incluido). Además, no se puede utilizar el régimen de la IOSS. Cuando se dé dicha situación, el cliente (destinatario) puede:

- aceptar la entrega de los bienes. En este caso, pagará a las autoridades aduaneras el IVA a la importación y, posiblemente, los derechos aduaneros, aunque ya haya pagado el IVA al proveedor o a la interfaz electrónica;
- rechazar los bienes. En este caso, se aplicarán las formalidades y prácticas aduaneras habituales para el rechazo de bienes.

En ambos casos, el cliente (destinatario) puede contactar con el proveedor o la interfaz electrónica para reclamar el IVA indebidamente abonado en el momento de la entrega (y, posiblemente, el importe abonado por los bienes en caso de rechazarlos).

En caso de infravaloración deliberada, el proveedor o la interfaz electrónica (sujeto pasivo considerado proveedor) no deberá incluir esta venta a distancia de bienes en la declaración del IVA de la IOSS y deberá conservar en sus registros las pruebas pertinentes (por ejemplo, prueba de pago del IVA del cliente a las autoridades aduaneras de la UE, o prueba de exportación, destrucción o abandono en favor del Estado). Véase el capítulo 3, sección 3.1.2 de las directrices aduaneras, relativo a las implicaciones aduaneras de dicha situación.

19. ¿Qué ocurre si los bienes se han infravalorado, pero el valor intrínseco corregido no excede de 150 EUR?

En esta situación, la importación de bienes de escaso valor seguirá beneficiándose de la exención del IVA a la importación, siempre que se mencione en la declaración en aduana el número de la IOSS válido del sujeto pasivo que reclama la exención a la importación. Las mercancías serán despachadas sin pagar IVA adicional a las autoridades aduaneras (el importe correcto del IVA tiene que indicarse en la declaración del IVA de la IOSS y tiene que ser pagado por el proveedor o por la interfaz electrónica o su intermediario).

Desde el punto de vista aduanero, se siguen cumpliendo las condiciones para utilizar la declaración de importación con un conjunto superreducido de datos. Se puede encontrar más información sobre las formalidades aduaneras en el capítulo 3, sección 3.1.2 de las directrices aduaneras.

20. En el momento de la compra, los bienes se beneficiaban de un período de descuento o promoción que ya no es válido cuando los bienes entran en la UE. El precio promocional o con descuento abonado por el cliente no excede de 150 EUR y figura en el documento que acompaña al envío de los bienes. ¿Aceptarán las autoridades aduaneras el precio promocional o con descuento como valor intrínseco?

El valor intrínseco en el momento de la importación es el precio neto abonado por el cliente en el momento de la entrega (es decir, en el momento en que se aceptó el pago del cliente), que figura en el documento que acompaña a los bienes (es decir, la factura comercial). En caso de duda, las autoridades aduaneras pueden solicitar una prueba del pago del cliente (destinatario) antes del despacho a libre práctica de las mercancías.

21. En caso de que los bienes vendidos se abonen en una moneda distinta del euro, ¿qué ocurre si el valor intrínseco en euros no supera el umbral de 150 EUR (o el valor equivalente en la moneda nacional de un Estado miembro que no utilice el euro) en el momento de la entrega, pero, debido a las fluctuaciones de los tipos de cambio, supera ese umbral en el momento de la importación?

Los proveedores o las interfaces electrónicas siempre deben hacer el cálculo en el momento de la entrega para determinar si la venta de los bienes se puede declarar en el marco del régimen de importación. Para evitar la situación descrita en esta pregunta, se recomienda que el proveedor o la interfaz electrónica indique en la factura que acompaña al envío el precio en euros que se determinó en el momento en que se aceptó el pago. Este valor será aceptado por las autoridades aduaneras en el momento de la importación de los bienes a la UE (a menos que haya sospechas de engaño o fraude) y, así, se evitará una posible doble imposición del IVA a la importación.

En caso de que el Estado miembro de importación utilice una moneda distinta del euro, se recomienda que el Estado miembro acepte el importe indicado en euros en la factura como se ha señalado anteriormente, a efectos tanto aduaneros como tributarios.

Ejemplo:

Venta a distancia de bienes cuyo destino final es Alemania, importados a Polonia, donde son declarados para su despacho a libre práctica. La factura que acompaña al envío se emite en euros. Dado que los bienes están destinados a Alemania, se recomienda a las autoridades aduaneras polacas que acepten el importe de la factura en euros, tanto a efectos del IVA como a efectos aduaneros. No obstante, si los bienes se importan a Polonia y están destinados a un cliente polaco, la factura que acompaña al envío podría emitirse en zlotys polacos.

En el caso de bienes declarados a través de la IOSS, si el importe de la factura se expresa en una moneda extranjera y, en el momento de la importación, la conversión se halla en torno a los 150 EUR, se recomienda a las autoridades aduaneras adoptar una estrategia adecuada para el control del valor intrínseco de 150 EUR. En dichas situaciones, deberán considerar dar al cliente (destinatario) la posibilidad de demostrar que el importe abonado no excedía de 150 EUR en el momento de la venta y, por lo tanto, el IVA se abonó correctamente en la IOSS. Por ejemplo, el cliente puede demostrar el importe abonado y la fecha de pago. Por consiguiente, el IVA no deberá cobrarse otra vez y, además, no deberán pagarse derechos

aduaneros (si son aplicables a los bienes en cuestión) en el momento de la importación. Se puede encontrar más información en el capítulo 3, sección 3.1.3 de las directrices aduaneras.

d) Varios pedidos

22. ¿Qué es un único envío?

Si el mismo expedidor (por ejemplo, un proveedor, un proveedor subyacente o, posiblemente, una interfaz electrónica que se considera el proveedor) embala en un mismo paquete y expide al mismo tiempo al mismo destinatario (por ejemplo, un cliente de la UE) bienes que están cubiertos por el mismo contrato de transporte (por ejemplo, conocimiento aéreo), se considerará que dichos bienes constituyen un único envío.

Por lo tanto, si unos bienes expedidos por el mismo expedidor al mismo destinatario, que se han pedido y enviado por separado, llegan al operador de servicios postales o a la empresa de transporte urgente de destino el mismo día, pero en paquetes distintos, deberán considerarse envíos distintos, a menos que haya una sospecha razonable de que el envío se dividió deliberadamente para eludir el pago de derechos aduaneros. Del mismo modo, los bienes se considerarán un único envío si han sido pedidos por separado por la misma persona, pero se expiden juntos.

Si los bienes se piden a través de una interfaz electrónica, normalmente esta, en el momento de la entrega, desconoce si el proveedor subyacente expide los bienes en un envío o en varios.

Así pues, es necesario que la interfaz electrónica haga ciertas suposiciones razonables; por ejemplo, cuando el mismo cliente pida varios bienes al mismo tiempo y al mismo proveedor, la interfaz electrónica deberá presuponer que los bienes constituirán un único envío. Igualmente, cuando el mismo cliente haga varios pedidos distintos el mismo día, la interfaz electrónica deberá presuponer que los bienes correspondientes a los distintos pedidos constituirán envíos distintos.

Se puede encontrar más información en las directrices aduaneras (sección 1.3.2 y sección 3.1.4)

23. ¿Qué ocurre, en lo que respecta a la IOSS, si el cliente hace un solo pedido que excede de 150 EUR a través de una misma interfaz electrónica, pero los bienes son entregados por distintos proveedores que utilizan la misma interfaz electrónica?

En virtud del artículo 14 *bis*, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, cada proveedor subyacente entrega los bienes a la interfaz electrónica, la cual posteriormente los entrega al cliente de la UE. Por consiguiente, la parte del pedido de cada proveedor subyacente constituye una entrega de bienes independiente que normalmente se expedirá o transportará en un envío distinto.

En este caso, las entregas de bienes por parte de cada proveedor subyacente se pueden declarar en la IOSS si el valor intrínseco por envío no excede de 150 EUR. Cuando el valor intrínseco de las entregas de bienes para cada envío de un proveedor subyacente exceda de 150 EUR, la IOSS no se podrá utilizar.

Ejemplo 1: Un cliente pide a través de una interfaz electrónica los siguientes bienes, que son suministrados por distintos proveedores subyacentes y entregados en tres envíos distintos, y el valor total del pedido es de 375 EUR:

Entrega a: bienes del proveedor subyacente 1 por valor de 50 EUR

Entrega b: 2 bienes (bien 1: 30 EUR + bien 2: 140 EUR) del proveedor subyacente 2 por valor de 170 EUR

Entrega c: 1 bien del proveedor subyacente 3 por valor de 155 EUR.

La entrega a) realizada por el proveedor subyacente 1 es facilitada por la interfaz electrónica de conformidad con el artículo 14 bis, apartado 1. Así, se considera que la interfaz electrónica es el proveedor y la entrega a) se puede declarar en la IOSS.

La entrega b) no se puede declarar a través de la IOSS, ya que se considera una sola entrega que se expedirá o transportará en un envío y su valor intrínseco excede de 150 EUR. No se aplica la regla del sujeto pasivo considerado proveedor recogida en el artículo 14 bis, apartado 1.

La entrega c) no se puede declarar a través de la IOSS porque su valor intrínseco excede de 150 EUR. No se aplica la regla del sujeto pasivo considerado proveedor recogida en el artículo 14 bis, apartado 1.

El IVA sobre la entrega b) y la entrega c) se cobra en el momento de la importación a la UE. El IVA se pagará una vez se haya realizado la importación aplicando el mecanismo ordinario de recaudación del IVA.

Ejemplo 2: Un cliente pide a través de una interfaz electrónica los siguientes bienes, que son suministrados por distintos proveedores y entregados en dos envíos distintos, y el valor total del pedido es de 160 EUR:

Entrega a: bienes del proveedor subyacente 1 por valor de 50 EUR

Entrega b: bienes del proveedor subyacente 2 por valor de 110 EUR

Tanto la entrega a) realizada por el proveedor subyacente 1 como la entrega b) realizada por el proveedor subyacente 2 son facilitadas por la interfaz electrónica y se aplican las reglas del sujeto pasivo considerado proveedor recogidas en el artículo 14 bis, apartado 1. Tanto la entrega a) como la entrega b) de este ejemplo 2 se pueden declarar en la IOSS.

24. ¿Qué ocurre si un cliente hace varios pedidos, sin que ninguno de ellos exceda de 150 EUR, con el mismo proveedor (a través de su tienda en línea), y, posteriormente, el proveedor embala y expide o transporta conjuntamente todos los bienes pedidos en un único envío que excede de 150 EUR? La misma pregunta si se piden bienes de escaso valor al mismo proveedor subyacente (a través de una interfaz electrónica registrada en la IOSS) y dichos bienes se embalan y expiden o transportan conjuntamente en un único envío que excede de 150 EUR.

Cada pedido se considera una entrega distinta, independientemente de si la realiza un proveedor o un proveedor subyacente que vende a través de una interfaz electrónica. Dado que cada pedido o entrega independiente no excede de 150 EUR en el momento de la aceptación del pago, deberá cobrar el IVA el proveedor registrado en la IOSS o la interfaz electrónica de la IOSS.

Cuando varios pedidos se embalan y se expiden o transportan conjuntamente, se consideran un único envío. Si los proveedores o las interfaces electrónicas saben que los bienes de varios pedidos se expedirán o transportarán en un único envío que excederá de 150 EUR, deberán

adoptar un enfoque prudente y no declarar el envío correspondiente en la IOSS. El proveedor o la interfaz electrónica deberá reembolsar el IVA recaudado en el momento de la venta al cliente, indicando que el IVA y los derechos aduaneros tendrán que pagarse en el momento de la importación a la UE. El proveedor o la interfaz electrónica deberá conservar pruebas de que los pedidos fueron expedidos en un envío que excedía de 150 EUR.

Si los proveedores o las interfaces electrónicas (sujetos pasivos considerados proveedores) envían los respectivos pedidos en un único envío que tenga un valor superior a 150 EUR y, aun así, indican el número de la IOSS, deberán tener en cuenta que las autoridades aduaneras recaudarán los derechos aduaneros (cuando sean exigibles) y el IVA a la importación sobre el valor total del envío (incluido cualquier derecho aduanero) y hará caso omiso del número de la IOSS. El proveedor o la interfaz electrónica tendrá que reembolsar el IVA pagado por la IOSS al cliente sobre la base de la prueba de pago en la aduana de la UE. El proveedor o la interfaz electrónica podrá corregir su declaración del IVA de la IOSS (si ya la ha presentado) para reflejar que el IVA ya no es exigible en la IOSS. Asimismo, el proveedor o la interfaz electrónica deberá conservar en sus registros esta prueba de pago del IVA por parte del cliente. Véase también la respuesta a la pregunta 18.

25. ¿Qué ocurre, en lo que respecta a la IOSS, si un solo pedido de un proveedor o proveedor subyacente que excede de 150 EUR se divide (se expide/transporta al cliente) en varios envíos que no exceden de 150 EUR?

Cuando se adquieran varios bienes en una sola transacción (por ejemplo, un pedido), se considerará que constituyen una única entrega a efectos del IVA. Se espera que los bienes se expidan o transporten en un único envío.

Dado que el valor intrínseco de la transacción excede de 150 EUR en el momento de la entrega, el proveedor o la interfaz electrónica no puede utilizar la IOSS. Por lo tanto, no debe cobrarse el IVA al cliente en el momento de la aceptación del pago y esta venta a distancia de bienes importados no debe incluirse en la declaración del IVA de la IOSS, aunque los bienes se expidan en envíos distintos. Si la venta es facilitada por una interfaz electrónica, en este caso no se considera que la interfaz electrónica es el proveedor, ya que el valor intrínseco del pedido o la transacción de un solo proveedor subyacente excede de 150 EUR.

Aunque el valor intrínseco del envío único (parcial) no exceda de 150 EUR, el IVA tendrá que calcularse en el momento de la importación, ya que la IOSS no se pudo utilizar en el momento de la entrega (el valor intrínseco del pedido excedía de 150 EUR) y en la declaración en aduana no deberá facilitarse un número de la IOSS. Tenga en cuenta que las autoridades aduaneras pueden llevar a cabo verificaciones para evaluar si un pedido o un envío se dividió de manera artificial para beneficiarse de la exención de derechos, en cuyo caso también se impondrán derechos de aduana.

26. Un cliente adquiere en el mismo pedido o transacción un bien por valor de 25 EUR y un bien sujeto a impuestos especiales (por ejemplo, una botella de vino) por valor de 30 EUR del mismo proveedor (a través de su sitio web) o proveedor subyacente (a través de una interfaz electrónica). Los bienes se expedirán en un único envío o en envíos distintos. ¿Puede utilizarse la IOSS para este pedido o transacción?

La venta de los dos bienes en un pedido o transacción constituye una sola entrega. Dado que la IOSS no cubre los bienes sujetos a impuestos especiales, el pedido o la transacción en su conjunto no estarán sujetos al IVA en el momento de la compra. El hecho de que el valor del pedido o la transacción no exceda de 150 EUR es irrelevante. El IVA se abonará en el

momento de la importación independientemente de si los bienes se expiden conjuntamente en el mismo envío o en envíos distintos.

27. Un cliente adquiere en dos pedidos o transacciones distintas un bien por valor de 25 EUR y un bien sujeto a impuestos especiales (por ejemplo, una botella de vino) por valor de 30 EUR del mismo proveedor (a través de su sitio web) o proveedor subyacente (a través de una interfaz electrónica). El proveedor o proveedor subyacente decide expedir ambos bienes en un único envío. ¿Puede utilizarse la IOSS en este caso?

El primer pedido o transacción contiene un bien de escaso valor. Por lo tanto, un proveedor o una interfaz electrónica registrada en la IOSS deberá aplicar el IVA a esta primera venta a distancia. El segundo pedido o transacción contiene un bien sujeto a impuestos especiales que no se puede declarar en la IOSS. Por lo tanto, un proveedor o una interfaz electrónica registrada en la IOSS no puede aplicar el IVA a la segunda venta a distancia.

El proveedor o proveedor subyacente decide expedir o transportar ambos bienes adquiridos por separado en el mismo envío. A efectos aduaneros, esto se considerará un único envío imponible en el momento de la importación (derechos aduaneros e impuestos especiales, cuando proceda, más IVA).

Los proveedores o las interfaces electrónicas que sepan que se expedirán o transportarán en un único envío bienes que reúnen y que no reúnen los requisitos de la IOSS deberán adoptar un enfoque prudente y no declarar el envío correspondiente en la IOSS. El proveedor o la interfaz electrónica tendrá que reembolsar el IVA pagado por la IOSS al cliente sobre la base de la prueba del pago a la aduana de la UE. El proveedor o la interfaz electrónica podrá corregir su declaración del IVA de la IOSS (si ya la ha presentado) para reflejar que el IVA ya no es exigible en la IOSS. Asimismo, el proveedor o la interfaz electrónica deberá conservar en sus registros esta prueba del pago del IVA por parte del cliente. Véanse también las respuestas a la pregunta 18 y a la pregunta 24.

e) Tipo del IVA

28. Si se utiliza la IOSS, ¿quién debe comprobar que el tipo del IVA aplicado en el momento de la entrega es correcto?

Es responsabilidad del proveedor o de la interfaz electrónica registrada en la IOSS cobrar el tipo del IVA correcto aplicable a la entrega en el Estado miembro de consumo pertinente (por ejemplo, los Estados miembros a los que se expidan los bienes). Para la interfaz electrónica, se basará en la información recibida de proveedor subyacente. El Estado miembro de consumo comprobará si los tipos que figuran en la declaración del IVA de la IOSS son correctos.

f) Importación de bienes o entrega intracomunitaria

29. ¿Cómo se pueden detectar y gestionar situaciones en las que el proveedor subyacente declara que los bienes se entregarán desde la UE pero, en el momento de finalizar el pedido, parte de los bienes tienen que importarse de un tercer país (lo cual las interfaces electrónicas no pueden rastrear, ya que es el proveedor subyacente quien realiza estas gestiones)?

La interfaz electrónica deberá obtener del proveedor o los proveedores subyacentes la información necesaria para determinar si se le considera proveedor o no, a saber:

- Ubicación de los bienes en el momento de la entrega.
- Tipo de proveedor (establecido en la UE o fuera de ella).

Con respecto a la ubicación de los bienes, además de la declaración del proveedor o los proveedores subyacentes, la interfaz electrónica puede aplicar algunos controles adicionales, tales como un plazo de entrega o expedición (por ejemplo, el proveedor subyacente declara que los bienes se encuentran en la UE, sin embargo, el plazo de entrega supera sistemáticamente las medias normales para entregas nacionales o intracomunitarias).

Por ejemplo, una interfaz electrónica que facilita la expedición o el transporte de los bienes sabe desde dónde se enviarán los bienes y, por lo tanto, está en condiciones de establecer o confirmar la ubicación de los bienes en el momento de la entrega. Por otro lado, para una interfaz electrónica que únicamente recibe un número de seguimiento de la empresa de transporte (esta información suele recibirse después del plazo de entrega), puede que sea demasiado tarde para cambiar el régimen de IVA. En este último caso, solo cabe esperar que la plataforma realice conciliaciones aleatorias de forma periódica y que, si detecta falsedades sistemáticas por parte de los vendedores, adopte las medidas oportunas (notificar o bloquear al vendedor).

30. Soy una interfaz electrónica registrada en la ventanilla única de la Unión y en la IOSS que facilita a empresas establecidas en la UE y fuera de ella las siguientes entregas de bienes:

i) Para una empresa establecida en la UE, una venta intracomunitaria a distancia. La empresa de la UE declara que los bienes se expiden desde Bélgica a un cliente de Alemania. Después de la entrega, el proveedor de la UE informa a la interfaz electrónica de que los bienes en cuestión realmente se expidieron a Alemania desde Suiza.

En función de la información de que disponga la interfaz electrónica en el momento de la entrega, no la considerará proveedor para esta venta intracomunitaria a distancia de bienes y no estará obligada al pago del IVA sobre las ventas a distancia de bienes importados (artículo 5 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA). Cuando los bienes lleguen a la frontera de la UE desde Suiza, se pagará el IVA a la importación, ya que la interfaz electrónica no sabía que la transacción se consideraba una venta a distancia de bienes importados.

ii) Para una empresa no establecida en la UE, una venta a distancia de bienes importados. La empresa no establecida en la UE declara que los bienes se expiden desde China a un cliente de Francia. Después de la entrega, el proveedor no establecido en la UE informa a la interfaz electrónica de que los bienes en cuestión constituían, de hecho, una venta intracomunitaria a distancia de bienes expedidos a Francia desde España.

Dado que la interfaz electrónica facilita la entrega para una empresa no establecida en la UE, se considerará que es proveedor en cualquiera de los supuestos: la venta a distancia de bienes importados o la venta intracomunitaria a distancia de bienes. El IVA francés aplicado sigue siendo correcto, ya que el lugar de entrega para ambas transacciones es Francia.

Sobre la base de la información de que disponía la interfaz electrónica en el momento de la entrega, la transacción se consideró una venta a distancia de bienes importados que se ha de incluir en la declaración del IVA de la IOSS. Se recomienda que la interfaz

electrónica transmita su número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a la empresa no establecida en la UE (proveedor subyacente) solo cuando disponga de una confirmación de la expedición o el transporte que corrobore que los bienes proceden de un tercer país. En el presente ejemplo, dado que los bienes procederán de España (UE), el número de la IOSS no deberá facilitarse a la empresa no establecida en la UE.

La interfaz electrónica deberá hacer las correcciones oportunas en sus registros e incluir esta transacción en la declaración del IVA de la ventanilla única de la Unión (ya sea directamente o a modo de corrección). Si la declaración del IVA de la IOSS ya se había presentado, también tendrá que corregirse.

iii) Para una empresa no establecida en la UE, una venta intracomunitaria a distancia de bienes. La empresa no establecida en la UE declara que los bienes se expiden desde Dinamarca a un cliente de Suecia. Después de la entrega, el proveedor no establecido en la UE informa a la interfaz electrónica de que los bienes en cuestión constituían, de hecho, una venta a distancia de bienes importados expedidos a Suecia desde las islas Canarias.

Dado que la interfaz electrónica facilita la entrega para una empresa no establecida en la UE, se considerará que es proveedor en cualquiera de los supuestos: la venta intracomunitaria a distancia de bienes o la venta a distancia de bienes importados.

Si la empresa no establecida en la UE comunicó a la interfaz electrónica el cambio de la ubicación de expedición después de que se realizara el despacho a libre práctica en la UE, no se utilizó el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS en la importación. Por lo tanto, el IVA se recaudó en el momento de la importación de los bienes a la UE.

La interfaz electrónica deberá hacer las correcciones oportunas en sus registros y en la declaración del IVA de la ventanilla única de la Unión, si ya se hubiera presentado. La interfaz electrónica no está sujeta al pago del IVA sobre las ventas a distancia de bienes importados (artículo 5 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA) y tendrá que reembolsar el IVA sueco al cliente.

Si la empresa no establecida en la UE comunica a la interfaz electrónica el cambio del lugar de expedición antes del despacho a libre práctica en la UE, el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS podría seguir usándose en las formalidades de despacho aduanero.

La interfaz electrónica deberá hacer las correcciones oportunas en sus registros e incluir esta transacción en la declaración del IVA de la IOSS y no en la declaración del IVA de la ventanilla única de la Unión. El IVA sueco aplicado sigue siendo correcto, ya que el lugar de entrega para ambas transacciones es Suecia.

g) Número de identificación a efectos del IVA de la IOSS

31. ¿Cómo se puede evitar un uso indebido del número de identificación a efectos del IVA de la IOSS?

Cuando se utiliza una interfaz electrónica, es esta interfaz la que debe convenir normas estrictas sobre el uso de su número de identificación a efectos del IVA de la IOSS por parte de sus proveedores subyacentes y prever sanciones para los proveedores subyacentes que no las respeten (por ejemplo, excluirlos de la plataforma). Asimismo, la interfaz electrónica puede negociar paquetes logísticos o de transporte para la expedición o el transporte de bienes

vendidos por sus proveedores subyacentes, lo cual le permite estar en contacto con los transportistas y transmitirles directamente el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS, con arreglo a las mismas condiciones contractuales estrictas.

A medio plazo, la UE está trabajando para introducir un intercambio directo de información entre las interfaces electrónicas o los proveedores y las autoridades aduaneras. Por tanto, las interfaces electrónicas no tendrían que depender de la diligencia de los proveedores subyacentes.

32. ¿Puede participar la interfaz electrónica en el flujo de datos a las autoridades aduaneras, es decir, enviar los datos electrónicos sobre los envíos directamente a las autoridades aduaneras?

Si la propia interfaz electrónica presenta la declaración en aduana, el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS se puede facilitar directamente a las autoridades aduaneras del Estado miembro de importación de la UE. La interfaz electrónica no puede transmitir el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a las autoridades aduaneras del Estado miembro de importación de la UE sin presentar la declaración en aduana. No obstante, a medio plazo, la Comisión Europea está trabajando para introducir un intercambio directo de información entre las interfaces electrónicas o los proveedores y las autoridades aduaneras.

33. ¿Cómo se validará el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS en la práctica? ¿Cómo se controlará esto? ¿Quién será el responsable?

Las autoridades aduaneras comprueban la validez del número de identificación a efectos del IVA de la IOSS que figura en una declaración en aduana por vía electrónica, en el registro o en la base de datos de números de identificación a efectos del IVA de la IOSS. La base de datos contendrá todos los números de identificación a efectos del IVA de la IOSS asignados por todos los Estados miembros, así como la fecha de inicio y fin de su validez. La base de datos no estará disponible para el público.

Cuando los proveedores subyacentes realicen ventas a través de una interfaz electrónica que se considere el proveedor, deberá utilizarse el mismo número de identificación a efectos del IVA de la IOSS de la interfaz electrónica para todas las ventas realizadas a través de esta interfaz electrónica, independientemente de quién sea el proveedor subyacente. No obstante, cuando el proveedor subyacente realice ventas a distancia de bienes importados a través de varias interfaces electrónicas, deberá conservar pruebas fehacientes de dichas ventas e indicar en la declaración en aduana el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS correcto para cada interfaz electrónica a través de la que se realizaran las ventas.

Controlar que los proveedores subyacentes responsables del transporte hagan un uso correcto del número de identificación a efectos del IVA de la IOSS es responsabilidad, en primer lugar, de la interfaz electrónica a la que se ha asignado dicho número. El contrato, el acuerdo o las condiciones generales que los proveedores subyacentes han de respetar deberán describir con claridad las obligaciones de los proveedores subyacentes relativas al uso del número de la IOSS.

Los Estados miembros podrán controlar el uso del número de la IOSS conciliando los importes declarados en la declaración mensual del IVA de la IOSS con el listado mensual elaborado a partir de las declaraciones en aduana presentadas a las autoridades aduaneras, donde figura el valor total de las importaciones declaradas para cada número de identificación a efectos del IVA de la IOSS.

34. ¿Tienen que comprobar los declarantes únicamente la presencia del número de identificación a efectos del IVA de la IOSS en la declaración de importación, o deberían comprobar también su validez?

Los declarantes pueden comprobar únicamente la presencia del número de identificación a efectos del IVA de la IOSS. No pueden comprobar su validez, ya que no tienen acceso a la base de datos de números de identificación a efectos del IVA de la IOSS. Únicamente los Estados miembros tienen acceso, a través de su sistema nacional de importación, a dicha base de datos, que permite la verificación electrónica de los números indicados en la declaración de importación.

35. ¿En nombre de quién solicita el declarante la exención del IVA a la importación cuando se utiliza la IOSS? ¿Qué ocurre si el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS mencionado en la declaración de importación no es válido o no se facilita en la declaración de importación?

En general, el declarante solicita la exención del IVA en la IOSS. Si el declarante es un representante indirecto, solicitará la exención del IVA en la IOSS en nombre del importador o destinatario que haya adquirido los bienes de un proveedor o una interfaz electrónica que disponga de un número de identificación a efectos del IVA de la IOSS. No obstante, el cliente puede optar por importar los bienes directamente, sin recurrir a un representante aduanero. Se puede obtener más información sobre el declarante en la sección 2.2.2 de las directrices aduaneras. El proveedor o la interfaz electrónica tendrá que comunicar este número al declarante o a su representante aduanero.

Cuando el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS mencionado en una declaración en aduana no sea válido o no se facilite, el régimen de importación no podrá utilizarse y no se concederá la exención del IVA a la importación. Por lo tanto, las autoridades aduaneras recaudarán el IVA en el momento de la importación.

Corresponde al proveedor o a la interfaz electrónica facilitar un número de identificación a efectos del IVA de la IOSS válido. No se podrá aceptar una declaración en aduana con un número de identificación a efectos del IVA de la IOSS que no sea válido, y será necesario modificar la declaración en aduana con el fin de aplicar el régimen especial (véase la sección 4.3) o el mecanismo ordinario de recaudación del IVA. Sin embargo, cuando se haya producido un error en la transmisión inicial del número de identificación a efectos del IVA de la IOSS, el declarante podrá modificar la declaración en aduana si dispone del número de identificación a efectos del IVA de la IOSS correcto.

36. Soy un proveedor registrado en la IOSS que realiza una venta a distancia de bienes desde China a un cliente de Bélgica el 20 de julio de 2021 (n.º de identificación a efectos del IVA de la IOSS: 1). El 1 de agosto de 2021, modifiqué mi Estado miembro de identificación y obtengo un nuevo número de identificación a efectos del IVA de la IOSS (n.º de identificación a efectos del IVA de la IOSS: 2). ¿Qué ocurre con los bienes vendidos el 20 de julio de 2021 que se expiden o se transportan el 21 de julio de 2021 y se importan a Bélgica el 15 de agosto de 2021?

Siempre debe utilizarse el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS que sea válido en el momento de la transacción (es decir, el n.º 1). Téngase en cuenta que el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS asignado en primer lugar sigue siendo válido hasta dos meses después de modificar su Estado miembro de identificación. Este período máximo de dos meses permite que las mercancías vendidas lícitamente en el marco de la

IOSS (n.º de identificación fiscal a efectos del IVA de la IOSS: 1) sean despachadas a libre práctica en la UE.

El número de identificación a efectos del IVA de la IOSS que deberá indicarse en la declaración en aduana presentada el 15 de agosto de 2021 será el n.º 1, ya que era el número correcto en la fecha de la transacción (20 de julio de 2021). El número 1 de identificación a efectos del IVA de la IOSS seguirá siendo válido hasta dos meses después de retirarse del registro del anterior Estado miembro de identificación. Así pues, los bienes estarán exentos del IVA a la importación.

h) Intermediario

37. ¿Existe algún criterio común de la UE para los intermediarios de la IOSS?

La legislación de la UE no establece ningún criterio o norma común para actuar como intermediario. No obstante, el concepto es similar al de «representante fiscal» que determinados Estados miembros han implantado en su legislación nacional. Los Estados miembros podrían optar por aplicar ambos conceptos de la misma manera.

38. Si un sujeto pasivo que utiliza el régimen de importación cambia de intermediario, ¿se le asignará siempre un nuevo número de identificación a efectos del IVA de la IOSS, con independencia de que ambos intermediarios puedan estar establecidos en el mismo Estado miembro?

Sí, un cambio de intermediario implica automáticamente la asignación de un nuevo número de identificación a efectos del IVA de la IOSS para el sujeto pasivo en cuestión. Téngase en cuenta que los anteriores números de identificación a efectos del IVA de la IOSS tienen que comunicarse al Estado miembro de identificación cuando el sujeto pasivo solicite el registro a través de un nuevo intermediario.

También se asigna un nuevo número de identificación a efectos del IVA de la IOSS en caso de que el intermediario siga siendo el mismo, pero cambie de Estado miembro de identificación.

4.3 RÉGIMEN ESPECIAL PARA LA DECLARACIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL IVA SOBRE LAS IMPORTACIONES

4.3.1 Disposiciones aplicables

Las disposiciones pertinentes se encuentran en la Directiva sobre el IVA y en el Reglamento de Ejecución del IVA.

Directiva del IVA

Reglamento de Ejecución del IVA

- Artículos 369 *sexvicies*-369 *septvicies quater*
- Artículo 63 *quinquies*

4.3.2 ¿Por qué se introdujo el régimen especial?

A partir del 1 de julio de 2021, todos los bienes de carácter comercial importados a la UE estarán sujetos al IVA. El régimen especial se introdujo como una simplificación alternativa para la recaudación del IVA a la importación en aquellos casos en los que no se utilizan ni el régimen de importación (IOSS) ni el mecanismo ordinario de recaudación del IVA a la

importación. Al igual que ocurre con el régimen de importación, no es obligatorio acogerse al régimen especial.

4.3.3 ¿Qué transacciones cubre el régimen especial?

El régimen especial cubre la importación de los siguientes bienes de escaso valor, para los cuales no se utiliza ni el régimen de importación descrito en la sección 4.2 ni el mecanismo ordinario de recaudación del IVA:

- los bienes se entregan a clientes de la UE. Los tipos de clientes se definen en el artículo 14, apartado 4, de la Directiva del IVA (para obtener más información, véase la sección 3.2.5);
- los bienes se expiden a clientes de la UE en envíos de un valor intrínseco que no excede de 150 EUR;
- los bienes no están sujetos a los impuestos especiales armonizados de la UE (normalmente, alcohol o productos del tabaco conforme al artículo 2, apartado 3, de la Directiva del IVA)³⁸; y
- las mercancías son despachadas a libre práctica en el Estado miembro donde finaliza la expedición o el transporte.

4.3.4 ¿Quién puede acogerse al régimen especial?

Esta medida de simplificación está diseñada especialmente para los operadores de servicios postales, empresas de transporte urgente u otros agentes de aduanas de la UE que normalmente declaran bienes de escaso valor para su importación, ya sea como representantes aduaneros directos o indirectos.

La Directiva del IVA no establece condiciones para autorizar a los operadores económicos a acogerse al régimen especial. No obstante, los Estados miembros pueden aplicar las condiciones para la autorización del aplazamiento del pago de los derechos de aduana con arreglo a la legislación aduanera también para el régimen especial.

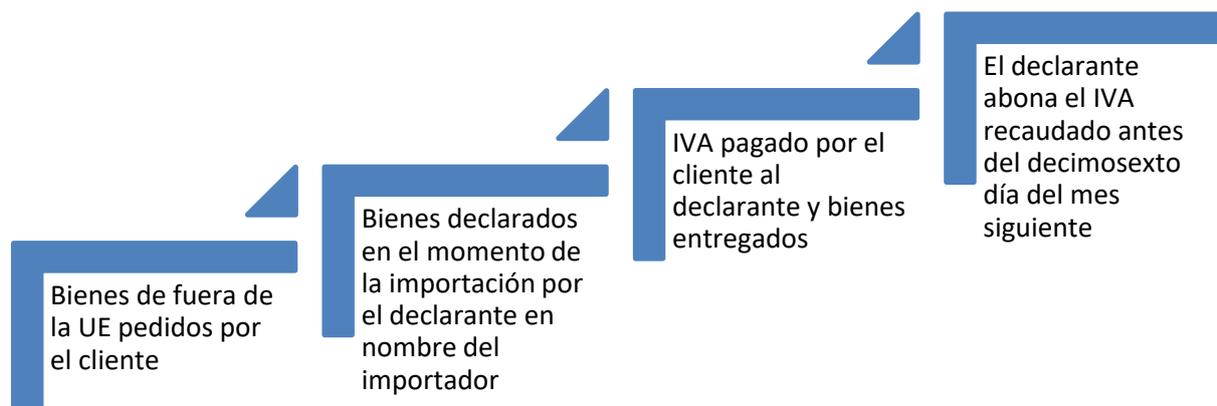
4.3.5 ¿Cómo funciona?

Cuando se piden bienes de fuera de la UE, por lo general, el IVA es adeudado en la UE por el cliente que pide e importa los bienes. Con arreglo al régimen especial, el cliente paga el IVA al declarante o a la persona que presenta las mercancías en aduana. En mayoría de los casos, este declarante o esta persona será un operador de servicios postales, una empresa de transporte urgente o un agente de aduanas. Este régimen especial únicamente puede aplicarse si el despacho a libre práctica se realiza en el Estado miembro en el que se entregarán los bienes de escaso valor al cliente o importador.

El gráfico 7, a continuación, recoge la secuencia de eventos:

³⁸ No obstante, el régimen de importación incluye el perfume y el agua de tocador, aunque quedan excluidos de la exención de los derechos de aduana en relación con los envíos sin valor estimable [artículo 24 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras].

Gráfico 7: Resumen del régimen especial



Se ofrecen las siguientes facilidades en el marco del régimen especial:

- Los Estados miembros de la UE pueden prever el uso del tipo normal del IVA para todos los bienes declarados en el marco del régimen especial. Esto facilita el proceso de declaración para los declarantes, que pueden experimentar dificultades al tener que determinar el tipo del IVA correcto sobre bienes de muy diverso tipo contenidos en envíos de escaso valor. No obstante, el cliente puede rechazar la aplicación automática del tipo normal y puede elegir el tipo reducido. En esta situación, el declarante (la persona que presenta las mercancías en aduana) ya no puede aplicar el régimen especial para esta importación de bienes. Recaudará el IVA del cliente a través del mecanismo ordinario de recaudación del IVA y tendrá que modificar la declaración en aduana inicial en lo que respecta al tipo de modalidad de pago (sustituyendo el régimen especial por el mecanismo ordinario de recaudación del IVA).
- La persona que presente las mercancías en aduana remitirá a las autoridades fiscales o aduaneras únicamente el IVA que realmente haya recaudado del cliente durante un mes civil. Esta medida evita que el declarante o representante aduanero esté sujeto al pago del IVA de los bienes no entregados o no aceptados por un cliente o importador. Téngase en cuenta que, dado que el IVA a la importación no se considera parte de la deuda aduanera, la persona que presenta las mercancías en aduana únicamente se convierte en deudora de dicho IVA en virtud de la Directiva del IVA, y no de la legislación aduanera. El declarante o representante aduanero deberá conservar pruebas de la no entrega o no aceptación (por ejemplo, prueba de salida) del cliente o importador a fin de justificar la exención del IVA adeudado sobre esos envíos. Para cumplir las normas aduaneras, los bienes deben exportarse con vistas a su retorno a la dirección del proveedor original o a otra dirección indicada por dicho proveedor y que la declaración en aduana para el despacho a libre práctica deba ser invalidada.
- El declarante o la persona que presenta las mercancías en aduana efectuará un único pago mensual a las autoridades competentes de todo el IVA recaudado de los clientes (artículo 369 *septuaginta ter*, apartado 2, de la Directiva del IVA). Dado que el período de

referencia para el régimen especial es el mes civil, el pago mensual se aplaza hasta el decimosexto día del mes siguiente al mes en el que se recaude el IVA.

- La declaración mensual mencionada en el artículo 369 *septvicies ter*, apartado 1, de la Directiva del IVA sirve como base del pago mensual único y no constituye una declaración en aduana. Esta declaración se presenta por vía electrónica y recoge los importes del IVA efectivamente recaudados de cada cliente durante el mes civil pertinente por la persona que se acoge al régimen especial. Los Estados miembros pueden aceptar cualquier documento que contenga la información necesaria para vincular el pago global al IVA recaudado sobre las importaciones que hayan tenido lugar durante el mes civil anterior.
- Ejemplo: los bienes se importan el 31 de agosto de 2021 a Bélgica a través del operador de servicios postales belga. El cliente paga al operador de servicios postales belga el importe del IVA correspondiente al tipo normal del IVA el 2 de septiembre de 2021. El operador de servicios postales belga está obligado a abonar este IVA antes del 16 de octubre de 2021, así como cualquier otro IVA recaudado en el marco del régimen especial durante el mes de septiembre de 2021. Téngase en cuenta que, en la práctica, el mes de importación con frecuencia coincidirá con el mes en el que se recauda el IVA, ya que, por lo general, el declarante garantizará que ha recibido el importe del IVA que ha de abonarse antes de la entrega de los bienes.
- El régimen especial no modifica los principios de despacho aduanero existentes. La aplicación del régimen especial no obliga a los Estados miembros a exigir que la persona que presenta las mercancías en aduana aporte prueba del poder de representación que le ha otorgado el cliente.

4.3.6 ¿Qué tienen que hacer los operadores económicos que se acogen al régimen especial?

Los operadores económicos que se acogen al régimen especial tienen que garantizar que el IVA que recaudan es correcto de acuerdo con la factura comercial o los documentos que acompañan a los bienes importados. Básicamente, tienen que garantizar que el valor intrínseco declarado sea correcto, aplicar el tipo del IVA correcto y, por lo general, garantizar que los bienes no se entreguen hasta haber recibido el pago del IVA del cliente de la UE.

Asimismo, los operadores económicos tienen que conservar registros de las transacciones incluidas en el régimen especial. Estos registros deberán permitirles, entre otras cosas, justificar el impago del IVA sobre paquetes rechazados por el cliente. Corresponde a los Estados miembros determinar el período de conservación de los registros. Esta obligación de conservar registros no introduce nuevas obligaciones para el declarante que se añadan a sus obligaciones ya existentes relativas a la conservación de registros previstas en la legislación aduanera.

4.3.7 Ejemplo práctico

Un ciudadano portugués compra en línea dos libros en la tienda web de un editor brasileño por un valor total de 40 EUR. Este precio no incluye IVA.

El editor brasileño empaqueta los libros en un sobre. El servicio de correos brasileño recoge este envío del almacén del editor brasileño, junto con otros envíos similares. El servicio de correos brasileño envía al servicio de correos portugués un mensaje ITMATT basado en la información facilitada por el editor brasileño, que incluye, entre otros datos, la identidad y la dirección del cliente portugués y una descripción de los bienes (así como el valor y el código

de la mercancía pertinente). El envío se transporta por vía aérea en una bolsa de correo y llega a Lisboa, donde la bolsa es entregada al servicio de correos portugués.

Tratamiento fiscal:

- El IVA a la importación se adeuda en Portugal. Con arreglo al régimen especial, Portugal puede permitir la aplicación sistemática del tipo normal del IVA (23 %). Si esta opción no se permite, los libros estarán sujetos al tipo reducido del IVA de Portugal (6 %).
- La persona que presenta las mercancías en aduana (por ejemplo, el servicio de correos portugués) entrega a las autoridades aduaneras portuguesas una declaración de importación en aduana con un conjunto reducido de datos³⁹. El importe del IVA que el cliente ha de pagar a la persona que presenta las mercancías es de 9,20 EUR o 2,40 EUR, dependiendo de si Portugal prevé o no la aplicación del tipo normal del IVA.
- Cuando el servicio de correos portugués entrega los bienes, el cliente puede aceptar o rechazar el paquete:
 - ✓ Si el cliente acepta el paquete, abona el IVA al servicio de correos portugués, probablemente en el momento de la entrega o antes de la misma. El servicio de correos portugués declara y abona a las autoridades aduaneras portuguesas este IVA, junto con el IVA recaudado por todas las importaciones realizadas en el marco del régimen especial en el mes civil correspondiente, antes del decimosexto día del mes siguiente al mes en que se cobre el IVA.
 - ✓ Si el cliente rechaza el paquete (por ejemplo, porque se han entregado unos libros distintos a los que se pidieron o porque el cliente no esperaba tener que pagar un importe adicional) y no abona el IVA al servicio de correos portugués, no se recauda ningún IVA. Por tanto, el servicio de correos portugués no tiene que pagar ningún IVA por esta operación. El servicio de correos portugués tendrá que conservar registros que justifiquen el impago del IVA por los paquetes rechazados. Para cumplir las normas aduaneras, los bienes deben exportarse con vistas a su retorno a la dirección del proveedor original o a otra dirección indicada por dicho proveedor y que la declaración en aduana para el despacho a libre práctica deba ser invalidada. El cliente puede reclamar al proveedor el importe abonado por los bienes (40 EUR) en el marco de los procedimientos comerciales normales.

³⁹ Véase la sección 3.2 de las directrices aduaneras.

5 APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 14 BIS SOBRE SUJETOS PASIVOS CONSIDERADOS PROVEEDORES: SUPUESTOS

A continuación, presentamos varios supuestos para la aplicación de las disposiciones relativas al sujeto pasivo considerado proveedor recogidas en el artículo 14 bis. Los supuestos presentan de manera esquemática las implicaciones en materia de IVA y, si procede, las implicaciones aduaneras que conlleva que las interfaces electrónicas sean consideradas proveedores en virtud del artículo 14 bis.

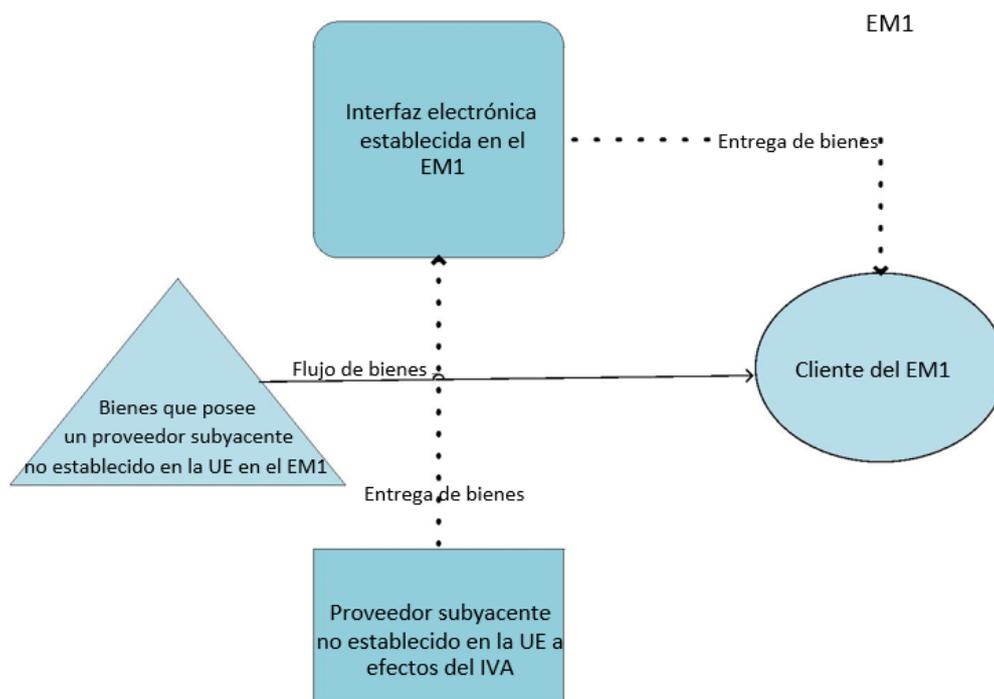
5.1 SUJETO PASIVO CONSIDERADO PROVEEDOR QUE FACILITA ENTREGAS DE BIENES EN LA UE

Para los supuestos 1a, 1b y 1c y los supuestos 2a, 2b y 2c, los bienes son bienes de la UE o bienes que se encuentran ya en libre práctica en la UE. Para la aplicación del artículo 14 bis, apartado 2, es posible que los bienes fueran importados de un tercer país por el proveedor subyacente con anterioridad (transacción independiente).

Si el proveedor subyacente importó los bienes antes de entregarlos a los clientes de la UE, esta última entrega al cliente no se considera una venta a distancia de bienes importados en virtud del artículo 14 bis, apartado 1.

Supuesto 1a: Entregas nacionales en virtud del artículo 14 bis, apartado 2 (los bienes, la interfaz electrónica y el cliente se encuentran en el mismo Estado miembro)

- El cliente del Estado miembro 1 (EM1) hace un pedido de bienes a través de una interfaz electrónica (IE) a un proveedor subyacente no establecido en la UE. La interfaz electrónica está establecida en el EM1.
- El proveedor subyacente posee bienes en el EM1 que son expedidos o transportados al cliente del EM1 (entrega nacional de bienes).

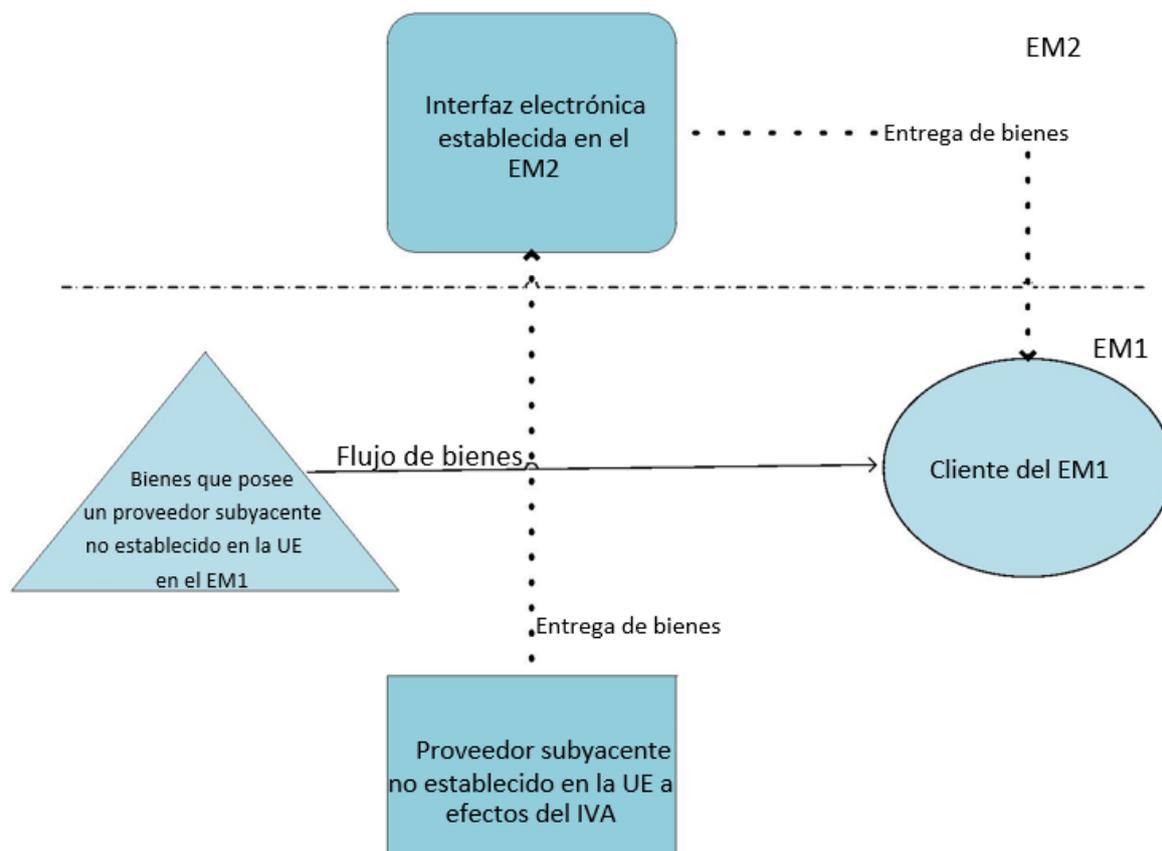


Implicaciones en materia de IVA:

1. Sujeto pasivo: se considera que la interfaz electrónica es el proveedor, ya que el proveedor subyacente no está establecido en la UE (artículo 14 *bis*, apartado 2) → la interfaz electrónica puede optar por acogerse al régimen de la Unión [artículo 369 *ter*, letra b)] → la interfaz electrónica se registra en el régimen de la Unión en el EM1 donde está establecida y utilizará el número de identificación a efectos del IVA que ya tiene en el EM1 (artículo 369 *quinquies*)
 2. Hechos imponible:
 - a. Entrega entre empresas del proveedor subyacente a la interfaz electrónica
 - b. Entrega de empresa a consumidor de la interfaz electrónica al cliente del EM1
 3. Lugar de entrega: asignación de transporte en el artículo 36 *ter*
 - a. La entrega entre empresas no incluye el transporte → lugar de entrega en el EM1 (artículo 31) → el proveedor subyacente debe registrarse a efectos del IVA en el EM1 [artículo 272, apartado 1, letra b), revisado]
 - b. La entrega de empresa a consumidor incluye el transporte → lugar de entrega en el EM1 (artículo 32, apartado 1) → el IVA se adeuda en el EM1 (tipo del IVA aplicable a los bienes en el EM1)
 4. Exigibilidad del IVA: para las entregas entre empresas y las entregas de empresa a consumidor, cuando el pago es aceptado por el proveedor subyacente (artículo 66 *bis*)
 5. Persona responsable de liquidar el IVA:
 - a. Entrega entre empresas: exenta con derecho a deducción (artículos 136 *bis* y 169)
 - b. Entrega de empresa a consumidor: la interfaz electrónica es responsable de abonar el IVA a través de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM1
 6. Notificación a efectos del IVA: la interfaz electrónica presenta una declaración del IVA de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM1 [artículo 369 *octies*, apartado 1, letra b)]
- Nota: Esta es una transacción puramente nacional. Si la interfaz electrónica no se acoge al régimen de la Unión, debe declarar esta entrega de empresa a consumidor en la declaración nacional del IVA que debe presentar en el EM1 (artículo 250).

Supuesto 1b: Entregas nacionales en virtud del artículo 14 bis, apartado 2 (los bienes y el cliente se encuentran en el EM1 y la interfaz electrónica en el EM2)

- El cliente del EM1 hace un pedido de bienes a través de una interfaz electrónica a un proveedor subyacente no establecido en la UE. La interfaz electrónica está establecida en el EM2.
- El proveedor subyacente posee bienes en el EM1 que son expedidos o transportados al cliente del EM1 (entrega nacional de bienes).



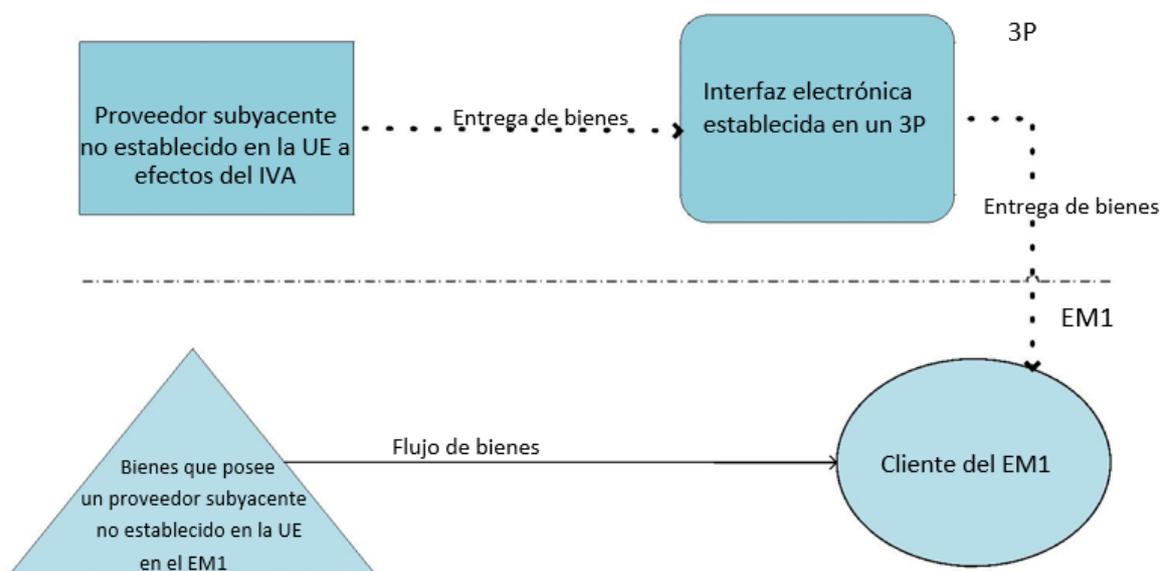
Implicaciones en materia de IVA

1. Sujeto pasivo: se considera que la interfaz electrónica es el proveedor, ya que el proveedor subyacente no está establecido en la UE (artículo 14 bis, apartado 2) → la interfaz electrónica puede optar por acogerse al régimen de la Unión [artículo 369 ter, letra b)] → la interfaz electrónica se registra en el régimen de la Unión en el EM2 donde está establecida y utilizará el número de identificación a efectos del IVA que ya tiene en el EM2 (artículo 369 quinquies) → la interfaz electrónica no tiene que registrarse a efectos del IVA en el EM1
2. Hechos imponibles:
 - a. Entrega entre empresas del proveedor subyacente a la interfaz electrónica
 - b. Entrega de empresa a consumidor de la interfaz electrónica al cliente del EM1
3. Lugar de entrega: asignación de transporte en el artículo 36 ter
 - a. La entrega entre empresas no incluye el transporte → lugar de entrega en el EM1 (artículo 31) → el proveedor subyacente debe registrarse a efectos del IVA en el EM1 [artículo 272, apartado 1, letra b), revisado]
 - b. La entrega de empresa a consumidor incluye el transporte → lugar de entrega en el EM1 (artículo 32, apartado 1) → el IVA se adeuda en el EM1 (tipo del IVA aplicable a los bienes en el EM1)
4. Exigibilidad del IVA: para las entregas entre empresas y las entregas de empresa a consumidor, cuando el pago es aceptado por el proveedor subyacente (artículo 66 bis)
5. Persona responsable de liquidar el IVA:

- a. Entrega entre empresas: exenta con derecho a deducción (artículos 136 *bis* y 169)
 - b. Entrega de empresa a consumidor: la interfaz electrónica es responsable de abonar el IVA a través de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM2, que transferirán el IVA a las administraciones tributarias del EM1
6. Notificación a efectos del IVA: la interfaz electrónica presenta la declaración del IVA de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM2 → declara el importe del IVA y el tipo del IVA del EM1 [artículo 369 *octies*, apartado 2, letra b)]

Supuesto 1c: Entregas nacionales en virtud del artículo 14 *bis*, apartado 2 (los bienes y el cliente se encuentran en el EM1 y la interfaz electrónica en un tercer país)

- El cliente del EM1 hace un pedido de bienes a través de una interfaz electrónica a un proveedor subyacente no establecido en la UE. La interfaz electrónica está establecida en un tercer país (3P).
- El proveedor subyacente posee bienes en el EM1 que son expedidos o transportados al cliente del EM1 (entrega nacional de bienes).



Implicaciones en materia de IVA

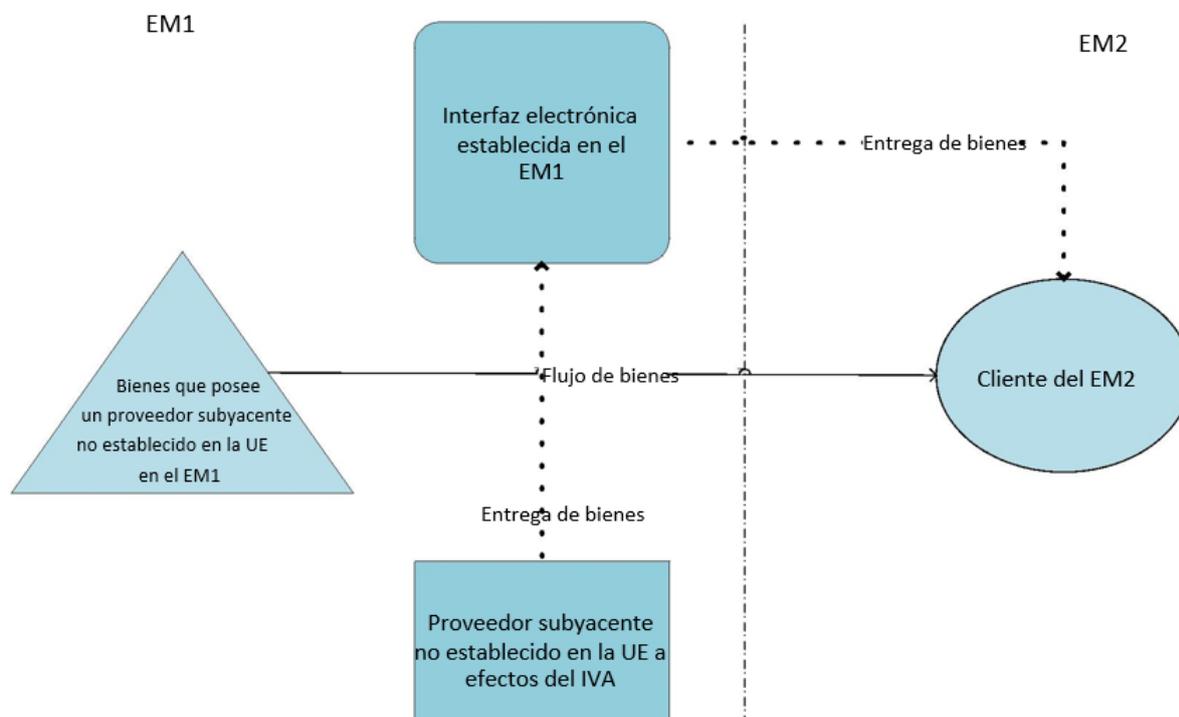
1. Sujeto pasivo: se considera que la interfaz electrónica es el proveedor, ya que el proveedor subyacente no está establecido en la UE (artículo 14 *bis*, apartado 2) → la interfaz electrónica puede optar por utilizar la ventanilla única de la Unión [artículo 369 *ter*, letra b)] → el EM1 puede ser cualquier Estado miembro desde el que se entreguen los bienes (artículo 369 *bis*, apartado 2, párrafo tercero) → la interfaz electrónica se registra en el EM1⁴⁰
2. Hechos imposables:
 - a. Entrega entre empresas del proveedor subyacente a la interfaz electrónica
 - b. Entrega de empresa a consumidor de la interfaz electrónica al cliente del EM1
3. Lugar de entrega: asignación de transporte en el artículo 36 *ter*
 - a. La entrega entre empresas no incluye el transporte → lugar de entrega en el EM1 (artículo 31) → el proveedor subyacente debe registrarse a efectos del IVA en el EM1 [artículo 272, apartado 1, letra b), revisado]
 - b. La entrega de empresa a consumidor incluye el transporte → lugar de entrega en el EM1 (artículo 32, apartado 1) → el IVA se adeuda en el EM1 (tipo del IVA aplicable a los bienes en el EM1)

⁴⁰ Se puede encontrar más información sobre el proceso de registro en la guía de la ventanilla única.

4. Exigibilidad del IVA: para las entregas entre empresas y las entregas de empresa a consumidor → cuando el pago es aceptado por el proveedor subyacente (artículo 66 *bis*)
5. Persona responsable de liquidar el IVA:
 - a. Entrega entre empresas: exenta con derecho a deducción (artículos 136 *bis* y 169)
 - b. Entrega de empresa a consumidor: la interfaz electrónica es responsable de abonar el IVA a través de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM1
6. Notificación a efectos del IVA: la interfaz electrónica presenta una declaración del IVA de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM1 [artículo 369 *octies*, apartado 1, letra b)]

Supuesto 2 a: Ventas intracomunitarias a distancia en virtud del artículo 14 bis, apartado 2 (los bienes y la interfaz electrónica se encuentran en el EM1 y los bienes expedidos al cliente en el EM2)

- El cliente del EM2 hace un pedido de bienes a través de una interfaz electrónica a un proveedor subyacente no establecido en la UE. La interfaz electrónica está establecida en el EM1.
- El proveedor subyacente posee bienes en el EM1 que son expedidos o transportados al cliente del EM2 (venta intracomunitaria a distancia de bienes).



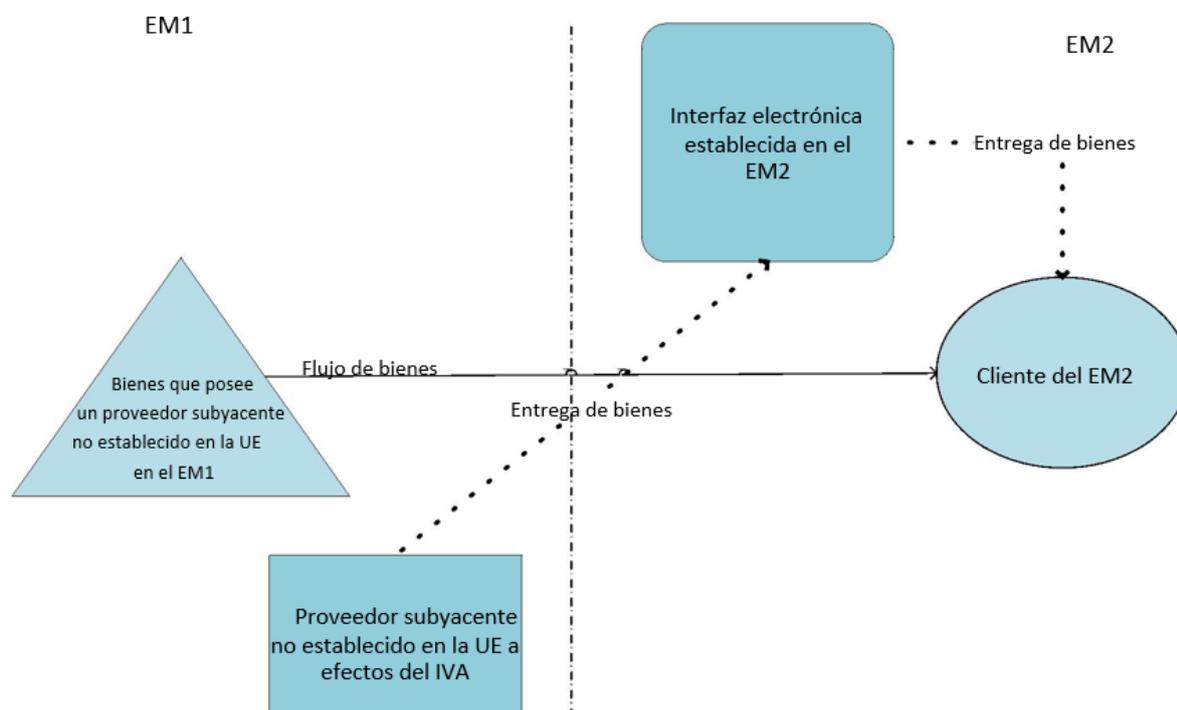
Implicaciones en materia de IVA

1. Sujeto pasivo: se considera que la interfaz electrónica es el proveedor, ya que el proveedor subyacente no está establecido en la UE (artículo 14 bis, apartado 2) → la interfaz electrónica puede optar por acogerse al régimen de la Unión [artículo 369 ter, letra b)] → la interfaz electrónica se registra en el régimen de la Unión en el EM1 donde está establecida y utilizará el número de identificación a efectos del IVA que ya tiene en el EM1 (artículo 369 quinquies)
2. Hechos imponderables:
 - a. Entrega entre empresas del proveedor subyacente a la interfaz electrónica
 - b. Entrega de empresa a consumidor de la interfaz electrónica al cliente del EM2
3. Lugar de entrega: asignación de transporte en el artículo 36 ter
 - a. La entrega entre empresas no incluye el transporte → lugar de entrega en el EM1 (artículo 31) → el proveedor subyacente debe registrarse a efectos del IVA en el EM1 [artículo 272, apartado 1, letra b), revisado]
 - b. La entrega de empresa a consumidor incluye el transporte → lugar de entrega en el EM2 [artículo 33, letra a)] → el IVA se adeuda en el EM2 (tipo del IVA aplicable a los bienes en el EM2)
4. Exigibilidad del IVA: para las entregas entre empresas y las entregas de empresa a consumidor → cuando el pago es aceptado por el proveedor subyacente (artículo 66 bis)
5. Persona responsable de liquidar el IVA:
 - a. Entrega entre empresas: exenta con derecho a deducción (artículos 136 bis y 169)

- b. Entrega de empresa a consumidor: la interfaz electrónica es responsable de pagar el IVA a través de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM1, que transferirán el IVA a las administraciones tributarias del EM2
6. Notificación a efectos del IVA: la interfaz electrónica presenta la declaración del IVA de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM1 → importe del IVA y tipo del IVA del EM2 [artículo 369 *octies*, apartado 1, letra a)]

Supuesto 2b: Ventas intracomunitarias a distancia en virtud del artículo 14 bis, apartado 2 (los bienes se encuentran en el EM1 y la interfaz electrónica y el cliente en el EM2)

- El cliente del EM2 hace un pedido de bienes a través de una interfaz electrónica a un proveedor subyacente no establecido en la UE. La interfaz electrónica está establecida en el EM2.
- El proveedor subyacente posee bienes en el EM1 que son expedidos o transportados al cliente del EM2 (venta intracomunitaria a distancia de bienes).



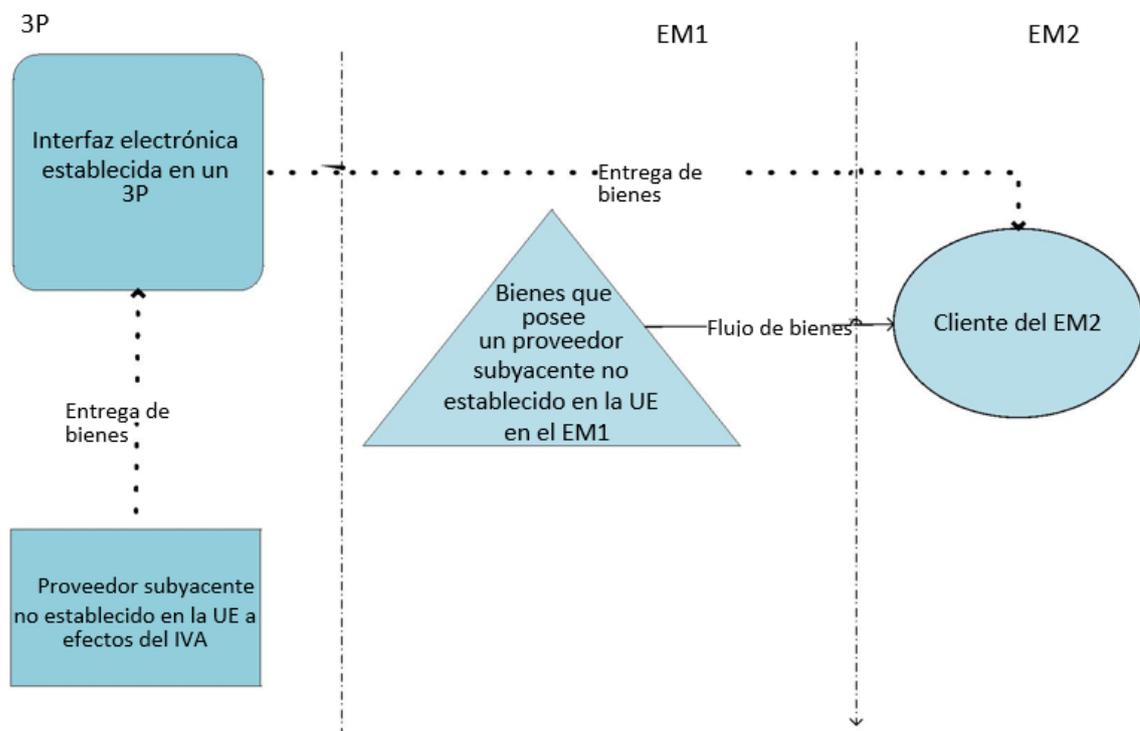
Implicaciones en materia de IVA

1. Sujeto pasivo: se considera que la interfaz electrónica es el proveedor, ya que el proveedor subyacente no está establecido en la UE (artículo 14 bis, apartado 2) → la interfaz electrónica puede optar por acogerse al régimen de la Unión [artículo 369 ter, letra b)] → la interfaz electrónica se registra en el régimen de la Unión en el EM2 donde está establecida y utilizará el número de identificación a efectos del IVA que ya tiene en el EM2 (artículo 369 quinquies) → la interfaz electrónica no tiene que registrarse a efectos del IVA en el EM1 (desde donde se expiden los bienes)
2. Hechos impositivos:
 - a. Entrega entre empresas del proveedor subyacente a la interfaz electrónica
 - b. Entrega de empresa a consumidor de la interfaz electrónica al cliente del EM2
3. Lugar de entrega: asignación de transporte en el artículo 36 ter
 - a. La entrega entre empresas no incluye el transporte → lugar de entrega en el EM1 (artículo 31) → el proveedor subyacente debe registrarse a efectos del IVA en el EM1 [artículo 272, apartado 1, letra b), revisado]
 - b. La entrega de empresa a consumidor incluye el transporte → lugar de entrega en el EM2 [artículo 33, letra a)] → el IVA se adeuda en el EM2 (tipo del IVA aplicable a los bienes en el EM2)
4. Exigibilidad del IVA para entregas entre empresas y de empresa a consumidor: cuando el proveedor subyacente acepta el pago (artículo 66 bis)
5. Persona responsable de liquidar el IVA:

- a. Entrega entre empresas: exenta con derecho a deducción (artículos 136 *bis* y 169)
- b. Entrega de empresa a consumidor: la interfaz electrónica es responsable de abonar el IVA a través de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM2
6. Notificación a efectos del IVA: la interfaz electrónica presenta la declaración del IVA de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM2 → importe del IVA y tipo del IVA del EM2 [artículo 369 *octies*, apartado 2, letra b)]

Supuesto 2c: Ventas intracomunitarias a distancia en virtud del artículo 14 *bis*, apartado 2 (los bienes se encuentran en el EM1, el cliente en el EM2 y la interfaz electrónica en un tercer país)

- El cliente del EM2 hace un pedido de bienes a través de una interfaz electrónica a un proveedor subyacente no establecido en la UE. La interfaz electrónica está establecida en un tercer país (3P).
- El proveedor subyacente posee bienes en el EM1 que son entregados o transportados al cliente del EM2 (venta intracomunitaria a distancia de bienes)



Implicaciones en materia de IVA

1. Sujeto pasivo: se considera que la interfaz electrónica es el proveedor, ya que el proveedor subyacente no está establecido en la UE (artículo 14 *bis*, apartado 2) → la interfaz electrónica puede optar por acogerse al régimen de la Unión [artículo 369 *ter*, letra b)] → el EM1 puede ser cualquier Estado miembro desde el que se entreguen los bienes (artículo 369 *bis*, apartado 2, párrafo tercero) → la interfaz electrónica se registra en el EM1
2. Hechos imponible:
 - a. Entrega entre empresas del proveedor subyacente a la interfaz electrónica
 - b. Entrega de empresa a consumidor de la interfaz electrónica al cliente del EM2
3. Lugar de entrega: asignación de transporte en el artículo 36 *ter*
 - a. La entrega entre empresas no incluye el transporte → lugar de entrega en el EM1 (artículo 31) → el proveedor subyacente debe registrarse a efectos del IVA en el EM1 [artículo 272, apartado 1, letra b), revisado]

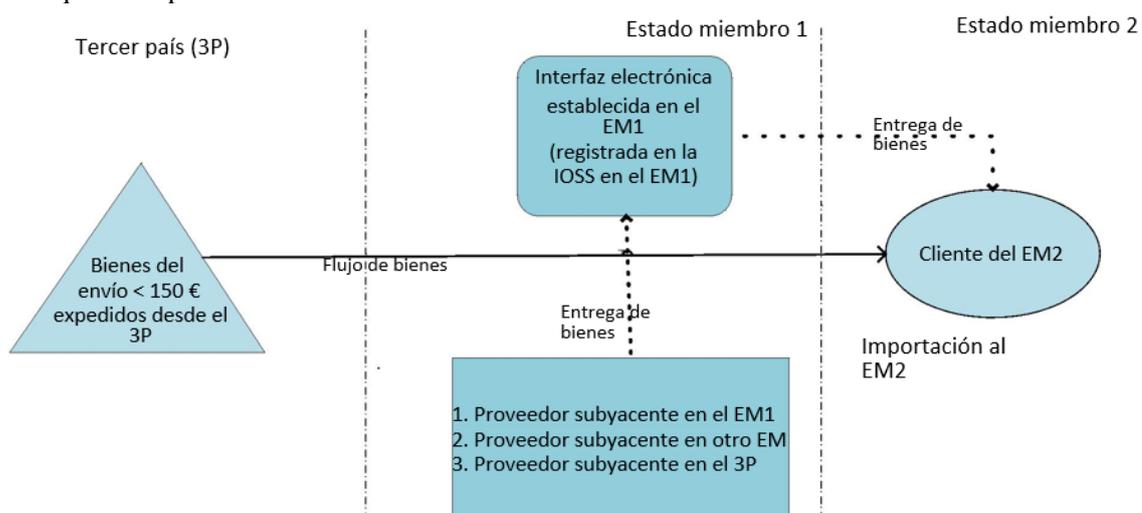
- b. La entrega de empresa a consumidor incluye el transporte → lugar de entrega en el EM2 [artículo 33, letra a)] → el IVA se adeuda en el EM2 (tipo del IVA aplicable a los bienes en el EM2)
- 4. Exigibilidad del IVA: para las entregas entre empresas y las entregas de empresa a consumidor, cuando el pago es aceptado por el proveedor subyacente (artículo 66 *bis*)
- 5. Persona responsable de liquidar el IVA:
 - a. Entrega entre empresas: exenta con derecho a deducción (artículos 136 *bis* y 169)
 - b. Entrega de empresa a consumidor → la interfaz electrónica es responsable de abonar el IVA a través de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM1, que transferirán el IVA a las administraciones tributarias del EM2
- 6. Notificación a efectos del IVA: la interfaz electrónica presenta la declaración del IVA de la ventanilla única a las administraciones tributarias del EM1 → declara el importe del IVA y tipo del IVA del EM2 [artículo 369 *octies*, apartado 1, letra a)]

5.2 SUJETO PASIVO CONSIDERADO PROVEEDOR QUE FACILITA LA VENTA A DISTANCIA DE BIENES IMPORTADOS

En los supuestos 3a-3c y 4a-4b, los bienes siempre se expiden desde un tercer territorio o un tercer país a un cliente que se encuentra en un Estado miembro de la UE. Los supuestos pretenden describir brevemente las implicaciones aduaneras y en materia de IVA cuando la interfaz electrónica (que se considera el proveedor) se registra en la IOSS o cuando no se registra en la IOSS.

Supuesto 3 a: Importación de bienes: uso de la IOSS (la interfaz electrónica y el cliente se encuentran en distintos Estados miembros)

- El cliente del EM2 hace un pedido de bienes que no excede de 150 EUR a un proveedor subyacente a través de una interfaz electrónica establecida en el EM1. El cliente indica que el lugar de entrega se encontrará en el EM2.
- Los bienes son expedidos en nombre del proveedor subyacente desde un tercer país al cliente del EM2 al que se importan los bienes⁴¹.



⁴¹ Cuando se utiliza la IOSS, las mercancías se pueden despachar en aduana en cualquier Estado miembro de la UE, independientemente del Estado miembro en el que esté establecido el cliente.

A. Implicaciones en materia de IVA:

1. Sujeto pasivo: se considera que la interfaz electrónica es el proveedor (artículo 14 *bis*, apartado 1) → la interfaz electrónica se registra en la IOSS en el EM1 (artículo 369 *quaterdecies*) y obtiene un número de identificación a efectos del IVA de la IOSS en el EM1 (artículo 369 *octodecies*, apartado 1)
2. Hechos imponibles:
 - a. Venta a distancia de bienes importados: dos entregas derivadas de la aplicación del artículo 14 *bis*, apartado 1
 - i. Entrega entre empresas del proveedor subyacente a la interfaz electrónica
 - ii. Entrega de empresa a consumidor de la interfaz electrónica al cliente en el EM2
 - b. Importación al EM2 (artículo 30, apartado 1)
3. Lugar de entrega:
 - a. Venta a distancia de bienes importados: dos entregas derivadas de la aplicación del artículo 14 *bis*, apartado 1
 - iii. La entrega entre empresas no incluye el transporte (artículo 36 *ter*) → lugar de entrega en el tercer país (fuera de la UE) (artículo 31) → ninguna obligación en materia de IVA en la UE
 - iv. La entrega de empresa a consumidor incluye el transporte (artículo 36 *ter*) → lugar de entrega en el EM2 [artículo 33, letra c)] → el IVA se adeuda en el EM2 (tipo del IVA aplicable a los bienes en el EM2)
 - b. Importación: en el EM2 (artículo 60)
4. Exigibilidad del IVA para entregas de empresa a consumidor: cuando el proveedor subyacente acepta el pago (artículo 66 *bis*)
5. Persona responsable de liquidar el IVA:
 - a. Venta a distancia de bienes importados:
 - i. Entrega entre empresas: fuera del ámbito de aplicación del IVA de la UE (artículos 31 y 36 *ter*; véase el punto 3, letra a), inciso i) anterior
 - ii. Entrega de empresa a consumidor: la interfaz electrónica es responsable de abonar el IVA a través de la IOSS al EM1, que transfiere el IVA a las administraciones tributarias del EM2
 - b. Importación: el número de la IOSS se envía por vía electrónica a las autoridades aduaneras del EM2 en la declaración en aduana (conjunto de datos H7, I1, H6 o H1, elemento de dato 3/40) → las autoridades aduaneras comprueban la validez del número de la IOSS por vía electrónica en la base de datos de la IOSS:
 - i. Número de la IOSS válido → importación exenta del IVA en el EM2 [artículo 143, apartado 1, letra c) *bis*] → las mercancías se despachan a libre práctica
 - ii. Número de la IOSS no válido → importación gravada en el EM2 (se pueden aplicar las normas estándar o el régimen especial) → **persona designada para liquidar el IVA en el EM2** (artículo 201) → véase el supuesto 4a sobre la no utilización de la IOSS
6. Notificación a efectos del IVA:
 - La interfaz electrónica presenta mensualmente declaraciones del IVA de la IOSS a las administraciones tributarias del EM1, indicando el importe y el tipo del IVA en el EM2 (artículo 369 *vicies*)
 - La interfaz electrónica lleva registros de las ventas y las devoluciones de bienes (artículo 63 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA)

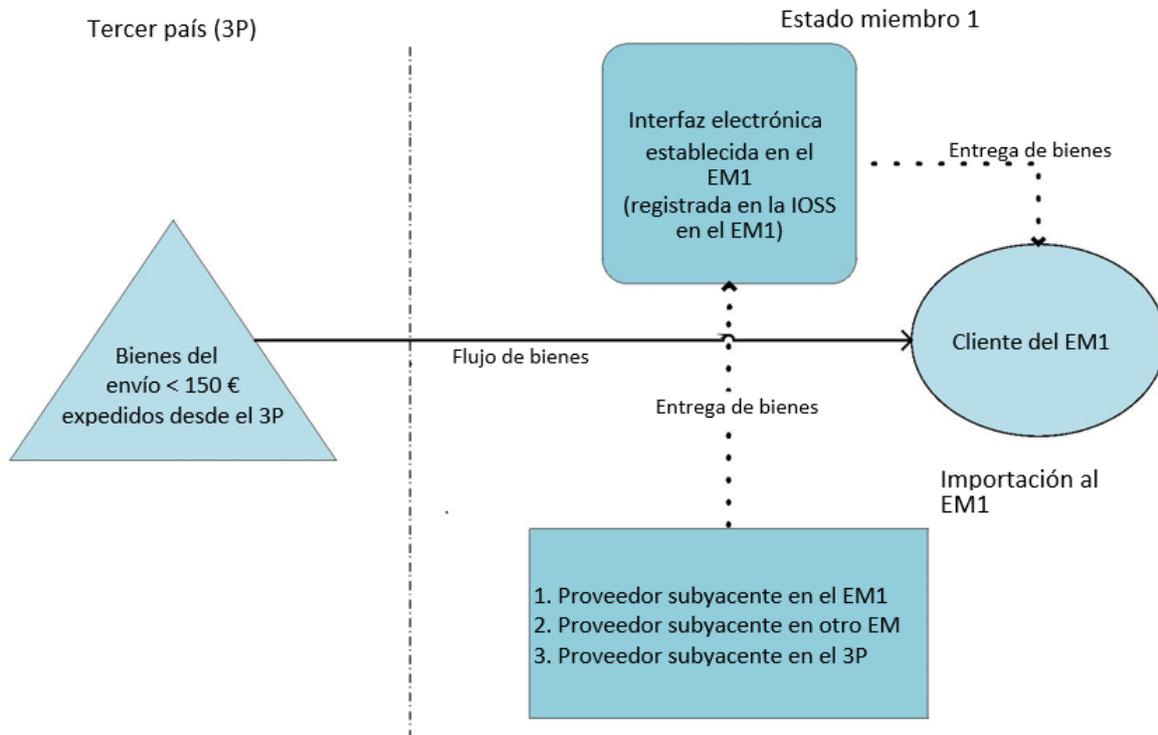
B. Implicaciones aduaneras:

1. Importador: Destinatario = cliente del EM2
2. Exportador: Expedidor = proveedor subyacente (vendedor de los bienes)
3. Presentación en aduana: por parte del transportista o declarante en el primer punto de entrada en la UE (artículo 139 del CAU)
4. Declaración en aduana: presentada en cualquier Estado miembro de la UE (a elección del declarante)
 - Formulario de la declaración en aduana:
 - declaración en aduana normal con conjunto superreducido de datos (artículo 143 *bis* del AD CAU con H7); o

- declaración simplificada (artículo 166 del CAU con H1); o
 - declaración en aduana para envíos postales cuyo valor no exceda de 1 000 EUR (artículo 144 del AD CAU con H6); o
 - declaración en aduana normal con conjunto de datos completo (artículo 162 del CAU con H1)
5. Declarante: servicio de correos / empresa de transporte urgente / agente de aduanas / destinatario
 6. Régimen aduanero: despacho a libre práctica
 7. Admisión de la declaración en aduana: por parte de las autoridades aduaneras, al presentar las mercancías y comprobar el cumplimiento de los requisitos de la declaración en aduana elegida (por ejemplo, el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS debe ser válido, el valor de los bienes declarados no debe exceder de 150 EUR, etc.)
 1. Levante de las mercancías: por parte de las autoridades aduaneras, no se adeuda ningún IVA o derecho de aduana
 2. Notificación mensual: transmisión periódica de elementos de datos pertinentes en la declaración en aduana al sistema Surveillance3

Supuesto 3b: Importación de bienes: uso de la IOSS (la interfaz electrónica y el cliente se encuentran en el mismo Estado miembro)

- El cliente del EM1 hace un pedido de bienes que no excede de 150 EUR a un proveedor subyacente a través de una interfaz electrónica establecida también en el EM1. El cliente indica que el lugar de entrega se encontrará en el EM1.
- Los bienes son expedidos en nombre del proveedor subyacente desde un tercer país al cliente del EM1 al que se importan los bienes⁴².



A. Implicaciones en materia de IVA:

1. Sujeto pasivo: se considera que la interfaz electrónica es el proveedor (artículo 14 *bis*, apartado 1) → la interfaz electrónica se registra en la IOSS en el EM1 (artículo 369 *quaterdecies*) y obtiene un número de identificación a efectos del IVA de la IOSS en el EM1 (artículo 369 *octodecies*, apartado 1)
2. Hechos imponibles:
 - a. Venta a distancia de bienes importados: dos entregas derivadas de la aplicación del artículo 14 *bis*, apartado 1
 - i. Entrega entre empresas del proveedor subyacente a la interfaz electrónica
 - ii. Entrega de empresa a consumidor de la interfaz electrónica al cliente del EM1
 - b. Importación al EM1 (artículo 30, apartado 1)
3. Lugar de entrega:
 - a. Venta a distancia de bienes importados: dos entregas derivadas de la aplicación del artículo 14 *bis*, apartado 1
 - i. La entrega entre empresas no incluye el transporte (artículo 36 *ter*) → lugar de entrega en el tercer país (fuera de la UE) (artículo 31) → ninguna obligación en materia de IVA en la UE
 - ii. La entrega de empresa a consumidor incluye el transporte (artículo 36 *ter*) → lugar de entrega en el EM1 [artículo 33, letra c)] → el IVA se adeuda en el EM1 (tipo del IVA aplicable a los bienes en el EM1)
 - b. Importación: en el EM1 (artículo 60)

⁴² Cuando se utiliza la IOSS, los bienes se pueden despachar en aduana en cualquier Estado miembro de la UE, independientemente del Estado miembro en el que esté establecido el cliente.

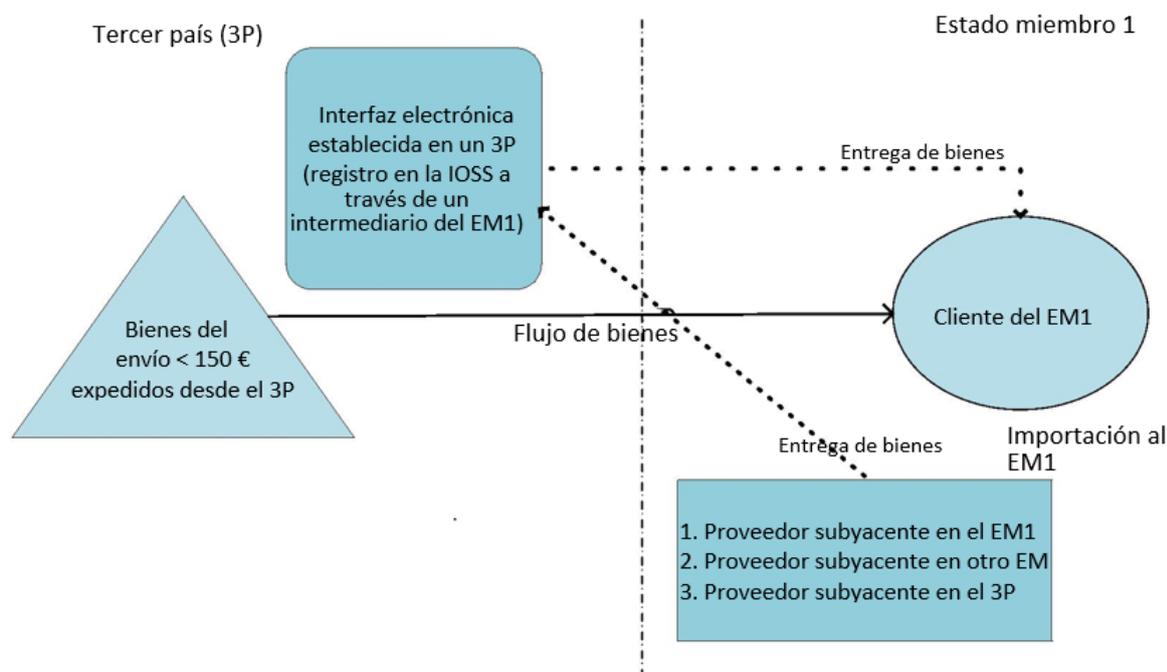
4. Exigibilidad del IVA para entregas de empresa a consumidor → cuando el pago es aceptado por el proveedor subyacente (artículo 66 *bis*)
5. Persona responsable de liquidar el IVA
 - a. Venta a distancia de bienes importados:
 - i. Entrega entre empresas: fuera del ámbito de aplicación del IVA de la UE (artículos 31 y 36 *ter*; véase el punto 3, letra a), inciso i) anterior
 - ii. Entrega de empresa a consumidor: la interfaz electrónica es responsable de abonar el IVA a través de la IOSS a las administraciones tributarias del EM1
 - b. Importación: el número de la IOSS se envía por vía electrónica a las autoridades aduaneras del EM1 en la declaración en aduana (conjunto de datos H7, I1, H6 o H1, elemento de dato 3/40) → las autoridades aduaneras comprueban la validez del número de la IOSS por vía electrónica en la base de datos de la IOSS:
 - i. Número de la IOSS válido → importación exenta del IVA en el EM1 [artículo 143, apartado 1, letra c) *bis*] → las mercancías se despachan a libre práctica
 - ii. Número de la IOSS no válido → importación al EM1 (se pueden aplicar las normas estándar o el régimen especial) → **persona designada para liquidar el IVA en el EM1** (artículo 201) → véase el supuesto 4a sobre la no utilización de la IOSS
6. Notificación a efectos del IVA:
 - La interfaz electrónica presenta mensualmente la declaración del IVA de la IOSS a las administraciones tributarias del EM1, en la que indica el importe y el tipo del IVA en el EM1 (artículo 369 *vicies*). Estas entregas **no** se incluyen en **la declaración nacional del IVA**
 - La interfaz electrónica lleva registros de las ventas y las devoluciones de bienes (artículo 63 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA)

B. Implicaciones aduaneras:

En general, las mismas que en el supuesto 3a, la única diferencia es que se ha de sustituir el EM2 por el EM1.

Supuesto 3c: Importación de bienes: uso de la IOSS (la interfaz electrónica está establecida en un tercer país y el cliente se encuentra en un Estado miembro)

- El cliente del EM1 hace un pedido de bienes que no excede de 150 EUR a un proveedor subyacente a través de una interfaz electrónica establecida en un tercer país. El cliente indica que el lugar de entrega se encontrará en el EM1.
- Los bienes son expedidos en nombre del proveedor subyacente desde un tercer país al cliente del EM1 al que se importan los bienes⁴³.



A. Implicaciones en materia de IVA:

1. Sujeto pasivo: se considera que la interfaz electrónica es el proveedor (artículo 14 *bis*, apartado 1) → la interfaz electrónica se registra en la IOSS a través de un intermediario establecido en el EM1⁴⁴ (artículo 369 *quaterdecies*). El intermediario obtiene en el EM1 un número de identificación a efectos del IVA de la IOSS para la interfaz electrónica (artículo 369 *octodecies*, apartado 3)
2. Hechos imponibles:
 - a. Venta a distancia de bienes importados: dos entregas derivadas de la aplicación del artículo 14 *bis*, apartado 1
 - i. Entrega entre empresas del proveedor subyacente a la interfaz electrónica
 - ii. Entrega de empresa a consumidor de la interfaz electrónica al cliente del EM1
 - b. Importación al EM1 (artículo 30, apartado 1)
3. Lugar de entrega:
 - a. Venta a distancia de bienes importados: dos entregas derivadas de la aplicación del artículo 14 *bis*, apartado 1
 - i. La entrega entre empresas no incluye el transporte (artículo 36 *ter*) → lugar de entrega en el tercer país (fuera de la UE) (artículo 31) → ninguna obligación en materia de IVA en la UE

⁴³ Cuando se utiliza la IOSS, los bienes se pueden despachar en aduana en cualquier Estado miembro de la UE, independientemente del Estado miembro en el que esté establecido el cliente.

⁴⁴ El intermediario no tiene que estar establecido en el Estado miembro de destino final de los bienes, puede estar establecido en cualquier Estado miembro de la UE y será en dicho Estado en el que registre a la interfaz electrónica en la IOSS. En este ejemplo, el intermediario está registrado en el EM1. El intermediario tiene que estar registrado para poder utilizar la IOSS para proveedores o interfaces electrónicas (artículo 369 *octodecies*, apartado 2). No se trata de un número de identificación a efectos del IVA.

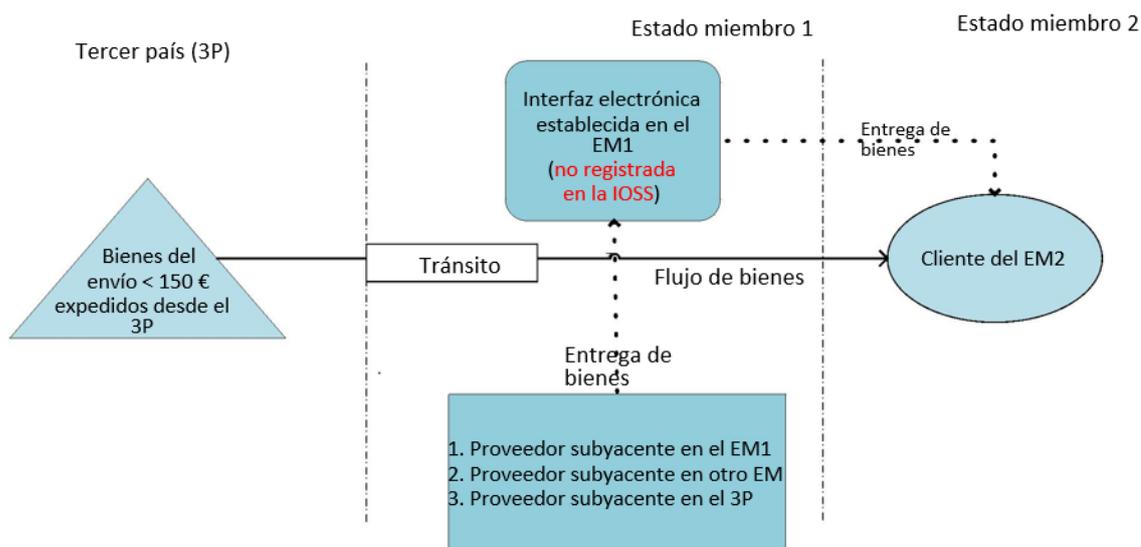
- ii. La entrega de empresa a consumidor incluye el transporte (artículo 36 *ter*) → lugar de entrega en el EM1 [artículo 33, letra c)] → el IVA se adeuda en el EM1 (tipo del IVA aplicable a los bienes en el EM1)
- b. Importación: en el EM1 (artículo 60)
- 4. Exigibilidad del IVA para entregas de empresa a consumidor → cuando el pago es aceptado por el proveedor subyacente (artículo 66 *bis*)
- 5. Persona responsable de liquidar el IVA
 - a. Venta a distancia de bienes importados:
 - i. Entrega entre empresas: fuera del ámbito de aplicación del IVA de la UE (artículos 31 y 36 *ter*; véase el punto 3, letra a), inciso i) anterior
 - ii. Entrega de empresa a consumidor: el intermediario es responsable de abonar el IVA en nombre de la interfaz electrónica a través de la IOSS a las administraciones tributarias del EM1
 - b. Importación: el número de la IOSS se envía por vía electrónica a las autoridades aduaneras del EM1 en la declaración en aduana (conjunto de datos H7, I1, H6 o H1, elemento de dato 3/40) → las autoridades aduaneras comprueban la validez del número de la IOSS por vía electrónica en la base de datos de la IOSS:
 - i. Número de la IOSS válido → importación exenta del IVA en el EM1 [artículo 143, apartado 1, letra c) *bis*] → las mercancías se despachan a libre práctica
 - ii. Número de la IOSS no válido → importación al EM1 (se pueden aplicar las normas estándar o el régimen especial) → **persona designada para liquidar el IVA en el EM1** (artículo 201) → véase el supuesto 4a sobre la no utilización de la IOSS
- 6. Notificación a efectos del IVA:
 - el intermediario, en nombre de la interfaz electrónica, presenta mensualmente la declaración del IVA de la IOSS a las administraciones tributarias del EM1, indicando el importe y el tipo del IVA del EM1 (artículo 369 *vicies*)
 - El intermediario, en nombre de la interfaz electrónica, lleva registros de las ventas y las devoluciones de bienes (artículo 63 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA)

B. Implicaciones aduaneras:

Las mismas que en el supuesto 3a, la única diferencia es que se ha de sustituir el EM2 por el EM1.

Supuesto 4 a: Importación de bienes, sin utilizar la IOSS → Llegada de los bienes al EM1, tránsito al EM2 e importación al EM2

- El cliente que se encuentra en la UE (por ejemplo, en el EM2) hace un pedido de bienes que no excede de 150 EUR a un proveedor subyacente a través de una interfaz electrónica establecida en un Estado miembro o en un tercer país. El cliente indica que el lugar de entrega se encontrará en el EM2.
- Los bienes se expiden en nombre del proveedor subyacente al EM1 desde el tercer país, y desde el EM1 se transportan al EM2 para entregarse al cliente.



El artículo 221 del Acto de Ejecución (AE) del CAU⁴⁵ fue modificado⁴⁶ para aclarar que la aduana competente respecto de la declaración de la importación de bienes de escaso valor es la aduana situada en el Estado miembro donde finaliza la expedición o el transporte de los bienes, si dichos bienes se declaran a efectos del IVA en el marco de un régimen distinto a la IOSS. El objetivo de esta modificación es garantizar que se aplique a estos bienes el tipo del IVA del Estado miembro de destino de los bienes. Por lo tanto, a partir del 1 de julio de 2021, todos los bienes de este tipo se incluirán en el régimen de tránsito hasta su llegada al Estado miembro de destino final.

En la práctica, las mercancías solo pueden despacharse a libre práctica en su Estado miembro de destino. Así pues, cuando las mercancías lleguen al EM1, tendrán que incluirse en el régimen de tránsito y transportarse al EM2.

A. Implicaciones en materia de IVA:

1. Sujeto pasivo: se considera que la interfaz electrónica es el proveedor (artículo 14 *bis*, apartado 1). La interfaz electrónica no se registra en la IOSS.
2. Hechos imponibles:
 - a. Venta a distancia de bienes importados: dos entregas derivadas de la aplicación del artículo 14 *bis*, apartado 1
 - i. Entrega entre empresas del proveedor subyacente a la interfaz electrónica
 - ii. Entrega de empresa a consumidor de la interfaz electrónica al cliente en el EM2.

⁴⁵ [Reglamento de Ejecución \(UE\) 2015/2447 de la Comisión.](#)

⁴⁶ [Reglamento de Ejecución \(UE\) 2020/893 de la Comisión](#), artículo 221, apartado 4.

- b. Importación al EM2 (artículo 30, apartado 1)
- 3. Lugar de entrega:
 - a. Venta a distancia de bienes importados: dos entregas derivadas de la aplicación del artículo 14 *bis*, apartado 1
 - i. La entrega entre empresas no incluye el transporte (artículo 36 *ter*) → lugar de entrega en un tercer país (fuera de la UE) (artículo 31) → ninguna obligación en materia de IVA en la UE
 - ii. La entrega entre empresas no incluye el transporte (artículo 36 *ter*) → el lugar de entrega se encuentra en el tercer país donde comienza el transporte de los bienes (fuera de la UE) (artículo 32, apartado 1) → ninguna obligación en materia de IVA en la UE
 - b. Importación al EM2 por parte del cliente (artículo 61)
- 4. Exigibilidad del IVA
 - a. Venta a distancia de bienes importados: no procede [el lugar de entrega se encuentra fuera de la UE, véase el punto 3, letra a) anterior]
 - b. Importación: cuando se importan los bienes, después de finalizar el régimen de tránsito (artículo 71)
- 5. Persona responsable de liquidar el IVA: importación al EM2; persona que será designada para liquidar el IVA en el EM2 (artículo 201). Si la persona responsable de liquidar el IVA en el EM2 es el cliente, el IVA a la importación se puede pagar a través de:
 - a. Régimen especial: el cliente abona el IVA al servicio de correos, la empresa de transporte urgente o el agente de aduanas y los bienes se entregan → pago mensual a las autoridades competentes del EM2 del IVA recaudado por el servicio de correos, la empresa de transporte urgente o el agente de aduanas (artículo 369 *septuagies ter*, apartado 2)
 - b. Procedimiento estándar: pago del IVA por parte del declarante a las autoridades aduaneras y despacho a libre práctica, independientemente del valor de los bienes

Nota: Los Estados miembros pueden decidir libremente quién será la persona responsable de liquidar el IVA a la importación. La práctica general en los Estados miembros es que la persona responsable de liquidar el IVA sea el cliente o destinatario. Por lo tanto, normalmente será de aplicación el supuesto 4a si no se utiliza la IOSS, independientemente de la obligación establecida en virtud del artículo 14 *bis*, apartado 1.

No obstante, en el momento de la publicación de las presentes Notas explicativas, un Estado miembro decidió designar a la interfaz electrónica como persona responsable de liquidar el IVA.

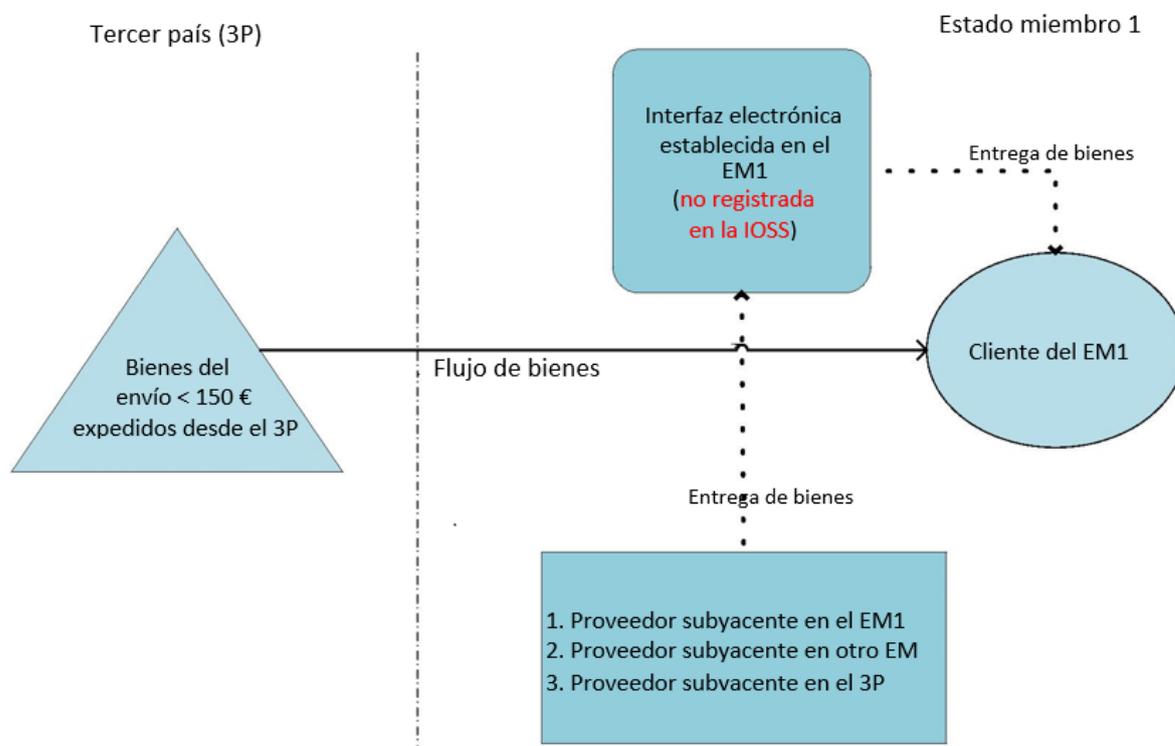
B. Implicaciones aduaneras:

1. Importador: Destinatario = cliente del EM2
2. Exportador: Expedidor = proveedor subyacente (vendedor de los bienes)
3. Presentación en aduana: por parte del transportista o declarante (si es distinto al transportista) en el primer punto de entrada en la UE (artículo 139 del CAU)
4. Declaración de tránsito: bienes que se incluirán en el régimen de tránsito y se trasladarán al EM2
5. Declaración en aduana para despacho a libre práctica: presentada únicamente en el EM2 (artículo 221, apartado 4, del AE CAU)
Formulario de la declaración en aduana:
 - declaración en aduana normal con conjunto superreducido de datos (artículo 143 *bis* del AD CAU con H7); o
 - declaración simplificada (artículo 166 del CAU con I1); o
 - declaración en aduana para envíos postales cuyo valor no exceda de 1 000 EUR (artículo 144 del AD CAU con H6); o
 - declaración en aduana normal con conjunto de datos completo (artículo 162 del CAU con H1)

6. Declarante:
 - servicio de correos, empresa de transporte urgente o agente de aduanas (régimen especial)
 - exclusivamente mediante correo postal (declaración en aduana H6)
 - servicio de correos, empresa de transporte urgente o agente de aduanas (procedimiento estándar).
7. Régimen aduanero: despacho a libre práctica
8. Admisión de la declaración en aduana: por parte de las autoridades aduaneras, al presentar las mercancías y si la declaración en aduana cumple el umbral de 150 EUR
9. Levante de las mercancías: por parte de las autoridades aduaneras, inmediatamente al aceptar la declaración en aduana, con la recaudación del IVA adeudado, a menos que se recurra al régimen especial o se conceda una prórroga

Supuesto 4b: Importación de bienes sin utilizar la IOSS → Llegada e importación al EM1

- El cliente del EM1 hace un pedido de bienes que no excede de 150 EUR a un proveedor subyacente a través de una interfaz electrónica establecida también en el EM1. El cliente indica que el lugar de entrega también se encontrará en el EM1.
- Las mercancías se expiden en nombre del proveedor subyacente desde el tercer país al EM1, donde son despachadas a libre práctica



A. Implicaciones en materia de IVA:

- 1) Sujeto pasivo: se considera que la interfaz electrónica es el proveedor (artículo 14 *bis*, apartado 1). La interfaz electrónica no se registra en la IOSS.
- 2) Hechos imponibles:
 - a) Venta a distancia de bienes importados: dos entregas derivadas de la aplicación del artículo 14 *bis*, apartado 1
 - i) Entrega entre empresas del proveedor subyacente a la interfaz electrónica
 - ii) Entrega de empresa a consumidor de la interfaz electrónica al cliente del EM1
 - b) Importación al EM1 (artículo 30, apartado 1)
- 3) Lugar de entrega:
 - a) Venta a distancia de bienes importados: dos entregas derivadas de la aplicación del artículo 14 *bis*, apartado 1
 - i) La entrega entre empresas no incluye el transporte (artículo 36 *ter*) → lugar de entrega en un tercer país (fuera de la UE) (artículo 31) → ninguna obligación en materia de IVA en la UE
 - ii) La entrega entre empresas no incluye el transporte (artículo 36 *ter*) → el lugar de entrega se encuentra en el tercer país donde comienza el transporte de los bienes (fuera de la UE) (artículo 32, apartado 1) → ninguna obligación en materia de IVA en la UE
 - b) Importación al EM1 por parte del cliente (artículo 60)
- 4) Exigibilidad del IVA
 - a) Venta a distancia de bienes importados: no procede [el lugar de entrega se encuentra fuera de la UE, véase el punto 3, letra a) anterior]
 - b) Importación: cuando se importen los bienes (artículo 70)

- 5) Persona responsable de liquidar el IVA: importación al EM1 — persona que será designada para liquidar el IVA en el EM1 (artículo 201). Si la persona responsable de liquidar el IVA en el EM1 es el cliente, el IVA a la importación se puede pagar a través de:
- Régimen especial: el cliente abona el IVA al servicio de correos, la empresa de transporte urgente o el agente de aduanas antes de la entrega de los bienes → pago mensual del IVA recaudado a las autoridades competentes del EM1 por parte del servicio de correos, la empresa de transporte urgente o el agente de aduanas (artículo 369 *septvicies ter*, apartado 2)
 - procedimiento estándar: pago del IVA a las autoridades aduaneras antes del despacho a libre práctica, independientemente del valor de las mercancías.

Nota: Los Estados miembros pueden decidir libremente quién será la persona responsable de liquidar el IVA a la importación. La práctica general en los Estados miembros es que la persona responsable de liquidar el IVA sea el cliente o destinatario. Por lo tanto, por lo general será de aplicación el supuesto 4a si no se utiliza la IOSS, independientemente de la obligación relativa al sujeto pasivo considerado proveedor establecida en virtud del artículo 14 *bis*, apartado 1.

No obstante, en el momento de la publicación de las presentes Notas explicativas, un Estado miembro ha decidido designar a la interfaz electrónica como persona responsable de liquidar el IVA.

B. Implicaciones aduaneras:

- Importador: Destinatario = cliente del EM1
- Exportador: Expedidor = proveedor subyacente
- Presentación en aduana: por parte del transportista o declarante (si es distinto al transportista) en el EM1 como primer punto de entrada en la UE (artículo 139 del CAU)
- Declaración en aduana: presentada en el EM1
Formulario de declaración en aduana:
 - declaración en aduana normal con conjunto superreducido de datos (artículo 143 *bis* del AD CAU con H7); o
 - declaración simplificada (artículo 166 del CAU con I1); o
 - declaración en aduana para envíos postales cuyo valor no exceda de 1 000 EUR (artículo 144 del AD CAU con H6); o
 - declaración en aduana normal con conjunto de datos completo (artículo 162 del CAU con H1)
- Declarante:
 - servicio de correos, empresa de transporte urgente o agente de aduanas (régimen especial)
 - exclusivamente mediante correo postal (declaración en aduana H6)
 - servicio de correos, empresa de transporte urgente o agente de aduanas (procedimiento estándar)
- Régimen aduanero: despacho a libre práctica
- Admisión de la declaración en aduana: por parte de las autoridades aduaneras al presentar las mercancías y, si se usa la declaración en aduana H7, si se cumple el umbral de 150 EUR
- Levante de las mercancías: por parte de las autoridades aduaneras, inmediatamente al aceptar la declaración en aduana, con la recaudación del IVA adeudado, a menos que se recurra al régimen especial o se conceda un aplazamiento.