NUEVO REGIMEN DE IVA PARA EL E-COMMERCE

El fuerte incremento del comercio electrónico durante los últimos años ha generado la necesidad de una revisión a fondo de las reglas del IVA que venían siendo aplicables a este tipo de intercambios comerciales.

Sigue rigiendo el principio general de tributación en destino. Y debemos observar los siguientes elementos:

Cuando las ventas se entre actores establecidos en el TAI (Territorio de aplicación del impuesto), ya sea entre empresarios o empresarios y particulares, no existe ninguna problemática, se repercute el IVA español y el sujeto pasivo (el expedidor) lo ingresa a través del modelo 303.

La problemática se produce en la circulación intracomunitaria, en la que podemos encontrarnos los siguientes casos:

- A. Un empresario establecido en el TAI vende a otro empresario no establecido en el TAI. Se aplica la regla de la ISP (Inversión del Sujeto Pasivo) de modo que la factura se expide sin IVA y el destinatario se autorrepercutirá el IVA del país de destino.

- B. Un empresario establecido en el TAI vende a particular comunitario no establecido en el TAI. Entra en juego el sistema de Ventas a distancia:
 - B.1. El empresario realiza ventas por un importe anual inferior a **10.000€**: repercutirá el IVA de origen, y lo ingresará mediante el modelo 303.

 - B.2. El empresario realiza ventas por un importe anual superior a **10.000€**: debe repercutir el IVA de destino, y tiene dos posibilidades:
 - B.2.1. Registrarse en el Estado de destino e ingresar ante la Hacienda correspondiente el IVA de destino.
 - B.2.2. Optar por el nuevo régimen especial de la Unión, consistente en operar a través de una Ventanilla Única, esto es, repercutir el IVA de destino y, sin necesidad de registro en el Estado de destino, ingresar el IVA mediante el modelo 369 ante la Agencia Tributaria española.

En aras de facilitar el entendimiento de los nuevos conceptos, procederemos a su aplicación práctica mediante los siguientes ejemplos:

1. Bodega de Vino española vende a Tienda de Delicatessen en Francia: estamos ante una venta entre empresario establecido en el TAI a un empresario no establecido en el TAI.

Se aplica la regla de la ISP (Inversión del Sujeto Pasivo) de modo que la factura se expide sin IVA y el destinatario se autorrepercutirá el IVA francés, que en su modelo de autoliquidación deberá incluir el importe que correspondería a la cuota de IVA de la operación tanto en el apartado reservado para "IVA devengado", como en el de "IVA deducible", generalmente por el mismo importe en ambos casos.

2. Bodega de Vino española vende a particular en Alemania por importe inferior a 10.000€/año: la bodega repercutirá el IVA español, y lo ingresará mediante el modelo 303 y posteriormente lo reflejará, evidentemente, en el modelo 390 (Declaración anual).

3. Bodega de Vino española vende a particular en Alemania por importe superior a 10.000€/año: la bodega está obligada a repercutir el IVA alemán.

Dos opciones:

- Registrarse en Alemania e ingresar ante la Hacienda alemana el IVA alemán.
- Optar por el nuevo régimen especial de la Unión, consistente en operar a través de una Ventanilla Única, esto es, la bodega repercute el IVA alemán y, sin necesidad de registrarse en Alemania, ingresa el IVA alemán mediante el modelo 369 ante la Agencia Tributaria española.

4. Bodega de vino española vende a particular en España un producto que está en un almacén en Bélgica:

Puede declarar esas entregas realizadas desde Bélgica a clientes en España a través del régimen de la Unión, pues son ventas intracomunitarias a distancia de bienes.

Si opta por registrarse en dicho régimen tiene que hacerlo en España.

Aunque España es el Estado miembro de identificación, puesto que la entregas se localizan allí, España es también el Estado miembro de consumo, debiendo esas entregas incluirse en la declaración de la ventanilla única (Modelo 369), y no en la declaración general del IVA español (Modelo 303).

Mención aparte merecen las plataformas llamadas **interfaces digitales**, ya sean mercados, portales o plataformas online.

5. Una interfaz española vende bienes propios a un particular italiano por importe superior a 10.000€/año: al tratarse de bienes propios opera exactamente igual que en el caso 3, esto es, la interfaz está obligada a repercutir el IVA alemán.

Dos opciones:

- Registrarse en Italia e ingresar ante la Hacienda alemana el IVA italiano.
- Optar por el nuevo régimen especial de la Unión, consistente en operar a través de una Ventanilla Única, esto es, la interfaz repercute el IVA italiano y, sin necesidad de registrarse en Italia, ingresa el IVA italiano mediante el modelo 369 ante la Agencia Tributaria Española.

6. Una interfaz española “facilita” (entendiendo facilitar como la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una entrega de

bienes a través de esa interfaz electrónica la venta) la venta de botellas propiedad de una bodega establecida en la TAI a un particular italiano:

A la interfaz no se le considera proveedor y la responsabilidad en materia de IVA sigue recayendo sobre el proveedor, en este caso la bodega. No obstante, la interfaz tiene la obligación de llevar registros de dichas transacciones.

La bodega, como proveedor y, por tanto, responsable del IVA, está obligada a repercutir el IVA italiano.

Dos opciones:

- Registrarse en Italia e ingresar ante la Hacienda italiano el IVA italiano.
- Optar por el nuevo régimen especial de la Unión, consistente en operar a través de una Ventanilla Única, esto es, la bodega repercute el IVA alemán y, sin necesidad de registrarse en Italia, ingresa el IVA italiano mediante el modelo 369 ante la Agencia Tributaria española.

7. Una interfaz española “facilita” (entendiendo facilitar como la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica la venta) la venta de botellas propiedad de una bodega establecida en la Alemania a un particular italiano:

A la interfaz no se le considera proveedor y la responsabilidad en materia de IVA sigue recayendo sobre el proveedor, en este caso la bodega alemana. No obstante, la interfaz tiene la obligación de llevar registros de dichas transacciones.

8. Una interfaz española “facilita” (entendiendo facilitar como la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica la venta) la venta de botellas propiedad de una bodega establecida en China a un particular italiano:

En este caso la interfaz española es considerada como proveedor, por lo cual es responsable en materia de IVA de igual modo que si las botellas fueran de su propiedad.

La interfaz está obligada a repercutir el IVA italiano.

Dos opciones:

- Registrarse en Italia e ingresar ante la Hacienda italiana el IVA italiano.
- Optar por el nuevo régimen especial de la Unión, consistente en operar a través de una Ventanilla Única, esto es, la interfaz repercute el IVA italiano y, sin necesidad de registrarse en Italia, ingresa el IVA italiano mediante el modelo 369 ante la Agencia Tributaria española.

Jose Dacosta

Departamento Jurídico