El régimen de ventanilla única en el IVA desde la perspectiva del País Vasco

Gorka Pereda de Lozar
Jefe del Servicio de Política Fiscal - Departamento de Hacienda y Finanzas
Diputación Foral de Bizkaia

Abstract: Mediante el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril se materializa en el ámbito estatal la transposición 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 en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, incluyendo importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos.

A través de este artículo se analiza la trasposición de la citada normativa comunitaria en los Territorios Históricos, tomando como referencia la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia. Expuestos lo diferentes acuerdos adoptados en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico y las modificaciones del texto del Concierto derivadas de aquellos, se destacan los aspectos relevantes de la concertación del régimen de ventanilla única en el País Vasco, tanto desde el punto de vista tributario como financiero.

Expuestas las conclusiones a las que se llega después de analizar la incidencia de tales regímenes en la gestión del IVA, y destacar la tendencia a la localización en destino de las operaciones a efectos del tributo, se determina la necesidad de poner en alerta a las instituciones forales para al menos intentar que los órganos comunitarios tengan en cuenta las peculiaridades territoriales existentes en nuestro ámbito y sea ingresado en aquellas el IVA ajustado al consumo efectivamente realizado.

Abstract: Apirilaren 27ko 7/2021 Errege Lege-dekretuaren bidez, estatuaren esparruan Kontseiluaren 2017ko abenduaren 5eko 2017/2455 (EB) Zuzentarauaren transposizioa gauzatu da —zuzentarau horren bidez, 2006/112/EE Zuzentaraua eta 2009/132/EE Zuzentaraua aldatzen dira, zerbitzuak emateko eta ondasunak urrunetik saltzeko balio erantsiaren gaineko zergari buruzko betebehar jakin batzuei dagokienez—, eta transposizio horrek aldaketa handiak dakartza ondasun-emate batzuen tributazioaren eremuan, hain zuzen ere azken kontsumitzaileak normalean Internet eta plataforma digitalen bidez erosi eta hornitzaileek beste estatu kide batetik edo hirugarren herrialde edo lurralde batetik bidaltzen dituzten ondasun-emateen tributazioan, bai eta ezarrita ez dauden enpresaburuek azken kontsumitzaileei ematen dizkieten zerbitzuen tributazioan ere.

Artikulu honen bidez lurralde historikoetan egin den Europar Batasuneko aipaturiko araudiaren transposizioa aztertzen da, eta Bizkaiko Lurralde Historikoko araudia hartzen da erreferentziatzat. Ekonomia Itunaren Batzorde Mistoaren baitan hartutako erabakiak eta horietatik eratorritako Itunaren testuaren aldaketak azaldu ostean, Euskal Autonomia Erkidegoan egin den leihatila bakarraren araubidearen hitzarmenaren alderdi garrantzitsuak nabarmentzen dira, tributu-arloko zein finantza-arloko ikuspuntutik.

Aipaturiko araudiek BEZaren kudeaketan duten eragina aztertu ostean lortutako ondorioak azaldu eta tributuari dagokionez eragiketak destinoan lokalizatzeko joera azpimarratu ostean, ondorioztatu da beharrezkoa dela foru-erakundeei ohartaraztea; gutxienez saiatzeko Europar Batasuneko organoek aintzat izan ditzatela gure esparruan dauden lurralde-berezitasunak eta horietan benetan egindako kontsumora egokituta BEZa sar dadila.

Sumario:

1. Introducción. 2. Concertación del IVA: desde la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido hasta la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. 3. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios. 4. Concertación del IVA en el comercio electrónico. 5. Aspectos relevantes de la concertación del IVA OSS. 6. Conclusiones.

1. Introducción

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se introdujo por primera vez en Europa en Francia, en 1954. Posteriormente, en 1967, los Estados miembros que pertenecían a la Comunidad Económica Europea en aquel momento acordaron sustituir sus sistemas nacionales de imposición sobre el volumen de negocios por un sistema común de imposición indirecta.

Debemos partir de la premisa básica de que el IVA es un impuesto armonizado en la UE, de tal forma que las legislaciones de los Estados miembros deben adaptar su normativa a las Directivas y demás normas comunitarias que desarrollan el impuesto.

En este sentido, la pieza más importante de la legislación europea a efectos de IVA es la Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977 (Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977), mediante la cual se estableció una cobertura uniforme a efectos de este impuesto en la Comunidad Europea. Esta Directiva ha sufrido diversas modificaciones desde entonces, siendo la más importante y, por ende, la pieza esencial de la legislación comunitaria en materia de IVA, la Directiva 2006/112/CE, de 26 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que entró en vigor el 1 de enero de 2007. Esta última Directiva procedió a la refundición de la Sexta Directiva mencionada con motivo de nuevas modificaciones llevadas a cabo, en aras de la claridad y la racionalización, derogando la Directiva 77/388/CEE y la Directiva 67/227/CEE.

A su vez, la Directiva 2006/112/CE ha sido modificada en varias ocasiones, siendo la más reciente la llevada a cabo en el año 2022 para prorrogarse el período de aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo y del mecanismo de reacción rápida por otro período limitado de tiempo hasta el 31 de diciembre de 2026, a fin de permitir que tengan lugar las negociaciones en el Consejo sobre el régimen definitivo del IVA y que se sigan desarrollando en el ínterin normas de información modernizadas e instrumentos para combatir la evasión fiscal.

Sin perjuicio de lo anterior, y por ser el objeto del presente trabajo, se debe hace mención especial a 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 en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

Efectivamente, durante la evaluación de los regímenes especiales aplicables a la tributación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o de los servicios prestados por vía electrónica, introducidos el 1 de enero de 2015 a través de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 , por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, se detectaron una serie de ámbitos que debían de mejorarse, y todas esas mejoras se introdujeron por la citada Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 a partir del 1 de julio de 2021, mejoras entre las que destaca por su trascendencia el sistema de ventanilla única en el IVA, conocido como IVA OSS.

2. Concertación del IVA: desde la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido hasta la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La base de la concertación de los tributos entre el Estado y los Territorios Históricos se encuentra en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española de 1978 que establece:

"La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía."

El Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, supuso la materialización dentro del ordenamiento jurídico de la actualización de los derechos históricos de los territorios forales, dedicando el Título III (artículos 40 a 45) a la materia de Hacienda, que, junto con otras disposiciones del propio Estatuto, constituyen los principios y bases del Concierto Económico.

Conviene resaltar la doble vertiente tributaria y financiera del Concierto Económico. En la primera se define el marco en el que se determinan las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco y en la segunda, dedicada a las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco, destaca la figura del Cupo como contribución del País Vasco al sostenimiento de las cargas generales del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma Vasca.

Sin ánimo de ahondar en el origen histórico del Concierto Económico, en lo que atañe al IVA, se debe hacer mención a la Ley 49/1985, de 27 de diciembre, de adaptación del Concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Impuesto sobre el Valor Añadido, y es que como señalaba su exposición de motivos, *"la incorporación del Impuesto sobre el Valor Añadido al sistema tributario estatal constituye, sin duda, una reforma sustancial del ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecta a algunos de los tributos concertados, como son, fundamentalmente, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo y los Impuestos Especiales. Esta situación obliga, pues, a la adaptación del Concierto Económico al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éste sustituye a los impuestos antes reseñados que desaparecen del sistema tributario del Estado y, por ende, del sistema tributario de los territorios históricos."*

En consecuencia, en los artículos 27, 28, 29, 39 (número 1), 51 (número 1) y disposición transitoria quinta del entonces vigente Concierto, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, se introdujeron las pertinentes modificaciones para dar cabida a la normativa de aplicación, administración competente para la exacción, gestión del impuesto, competencias de la Junta Arbitral y ajustes en la recaudación del IVA.

Posteriormente, mediante la Ley 27/1990, de 26 de diciembre, se modificó el Concierto Económico en el ámbito del IVA para adecuarlo a los nuevos términos en los que se había concertado el Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, va a ser a través de la Ley 11/1993, de 13 de diciembre, cuando se acomete una reforma más profunda en la concertación del tributo, todo ello, de acuerdo con el proceso de armonización fiscal en el ámbito de la Comunidad Económica Europea que dio lugar a una nueva regulación del IVA, la cual se incorporó en el ámbito estatal en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Por último, en lo que atañe al Concierto de 1981, es necesario hacer referencia a la Ley 38/1997, de 4 de agosto, que modificó en varios aspectos la concertación del tributo, y la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, que, dada la previsión de duración del Concierto hasta 31 de diciembre de 2001, determinó que se aplicaría en todos sus términos durante el año 2002, hasta la aprobación de un nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La aprobación del Concierto Económico en 2002, por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, introdujo cambios notables en el sistema, siendo el más importante la supresión del plazo de vigencia temporal, pasando a tener duración indefinida, al objeto de insertarlo en un marco estable que garantizara su continuidad al amparo de la Constitución y el Estatuto de Autonomía.

En lo que incumbe al IVA, además de prever que es un tributo concertado que se regiría por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, con posibilidad de aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, establece en su artículo 27 las reglas de exacción del tributo. Así, los sujetos pasivos que operasen exclusivamente en territorio vasco tributarían íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales, y los que lo hicieran exclusivamente en territorio común a la Administración del Estado.

Ahora bien, cuando un sujeto pasivo operase en territorio común y vasco tributaría a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, de acuerdo con los criterios de localización de las operaciones que se establecían en el artículo 28.

Sin perjuicio de lo anterior, los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarían, en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectuasen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal estuviera situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal lo estuviera en el País Vasco.

En 2007, la Ley 28/2007, de 25 de octubre, produjo una modificación parcial del Concierto al objeto de introducir la concertación de la tributación de los grupos de IVA y elevar la cifra de volumen de operaciones de los puntos de conexión en el Impuesto de Sociedades y en el IVA a 7 millones de euros, entre otras medidas.

Posteriormente, a través de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, en el Impuesto de Sociedades e IVA se actualiza la cifra de umbral de volumen de operaciones para exigir el impuesto, que pasó de 7 a 10 millones de euros, de forma que se simplifica para las pequeñas empresas la tributación a una única administración. Además, se atribuye a los Territorios Históricos en ambos impuestos la competencia sobre contribuyentes que, teniendo su domicilio fiscal en territorio común, hubieran realizado en aquellos el 75% o más de su volumen de operaciones, eliminando, de esta forma, la anomalía por la que estos contribuyentes solo tributaban en los citados Territorios si realizaban todas sus operaciones en territorio foral.

En 2021, mediante acuerdo alcanzado por la Comisión Mixta del Concierto Económico, celebrada el 29 de julio, se pactó una nueva modificación del Concierto Económico, plasmado en la Ley 1/2022, de 8 de febrero, con el objetivo concertar las dos figuras impositivas que estaban pendientes, que son los impuestos sobre Transacciones Financieras, sobre determinados Servicios Digitales, así como los nuevos regímenes de ventanilla única del IVA (OSS), concertación esta última en la que se ahondará con posterioridad.

Por último, las reformas del Impuesto sobre el Valor Añadido, llevadas a cabo para transponer las Directivas comunitarias que modificaron este impuesto con el objeto de modernizar y simplificar la tributación del comercio electrónico transfronterizo, y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, así como la concertación del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables,

han motivado que resulte necesario adecuar el mecanismo del ajuste a consumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido y regular los métodos de ajuste a consumo del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, lo que se ha articulado mediante la Ley 9/2023, de 3 de abril.

3. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.

Los nuevos regímenes especiales de IVA suponen una evolución del régimen MOSS o de mini ventanilla única de IVA que permitía declarar en un solo país de la UE el IVA de servicios digitales (los prestados por vía electrónica, los de televisión y radiodifusión) en operaciones empresario-consumidor a consumidores en otros estados miembros.

Efectivamente, la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, introdujo una serie de novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Así, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, se introdujeron, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, aplicables a partir de 1 de enero de 2015. A partir de dicha fecha, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión y electrónicos tributarían en el estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o bien una persona que no tenga tal condición, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta.

Todo lo anterior se complementaba con un nuevo régimen especial aplicable a los empresarios o profesionales que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual. Este nuevo régimen se aplicaba de forma diferente para los empresarios que prestaban los servicios no establecidos en la Comunidad y para los establecidos en aquella, pero en estado diferente al de consumo.

Recientemente, el artículo décimo del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, ha modificado la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para incorporar las modificaciones derivadas de la transposición 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 en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

De forma adicional, se aprueba el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real De-

creto 1619/2012, de 30 de noviembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La transposición de las directivas anteriores, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, ha incluido importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos en el Estado miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, para reducir las cargas administrativas y facilitar la recaudación del Impuesto, se introducen en el Capítulo XI del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, tres nuevos regímenes especiales de ventanilla única a los que pueden opcionalmente acogerse los empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales establecidos en la Comunidad.

Las principales modificaciones introducidas por los citados Real Decreto-ley y Real Decreto, son las siguientes:

1. La modificación del régimen comunitario de ventas a distancia mediante la creación de una nueva categoría de entrega de bienes: las ventas intracomunitarias a distancia. El nuevo régimen implica la tributación en destino de las ventas intracomunitarias a particulares, excepto las efectuadas por las microempresas establecidas en un único Estado miembro que realicen ventas intracomunitarias a particulares de otros Estados miembros de forma ocasional, que tributarán en el Estado miembro de establecimiento hasta alcanzar el límite de 10.000 euros (IVA excluido) y en el Estado miembro de consumo una vez rebasado el límite anterior, con la posibilidad de optar por la tributación en destino aún no superado el límite.
2. La implantación de un régimen especial de naturaleza similar al régimen comunitario de ventas a distancia para las ventas de bienes importados de países o territorios terceros, que incorpora una exención en la importación de aquellos bienes por los que el sujeto pasivo se acoja al nuevo régimen de importación que se crea.
3. Se elimina la exención del IVA a la importación para bienes de escaso valor.
4. La implicación de las plataformas digitales en la recaudación del IVA devengado en determinadas ventas a distancia de bienes importados y ventas localizadas en el interior de la Comunidad. Para ello, se introducen las modificaciones necesarias para considerarlas sujetos pasivos en determinadas operaciones en las que intervengan en las que se considerará que reciben los bienes del proveedor y los entregan al consumidor final. Con objeto de evitar una doble imposición, la entrega del proveedor a la plataforma estará exenta y dará derecho a deducir.
5. La unificación del límite determinante de la tributación en destino de las ventas intracomunitarias a distancia y de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y prestados por vía electrónica efectuadas o prestados por las microempresas establecidas en un único estado miembro.

Las modificaciones precedentes se completan con la ampliación de los regímenes de ventanilla única, mediante la sustitución de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, por los siguientes:

1. El régimen exterior de la Unión, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

2. El régimen de la Unión, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes realizadas en las condiciones previstas en el artículo 8 bis.b) de la Ley del IVA.
3. El régimen de importación, aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

Como consecuencia de los cambios anteriores, la "Mini Ventanilla Única" pasa a denominarse "Ventanilla Única" o "One-Stop Shop" (OSS) y se crea la "Import One-Stop Shop" (IOSS), pasando a incluirse en la ventanilla única, además de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y los prestados por vía electrónica a consumidores finales, las siguientes operaciones:

1. Las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.
2. Las ventas a distancia de bienes importados.
3. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.
4. Todos los servicios prestados a consumidores finales por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.
5. Las entregas de bienes localizadas en el interior de la Comunidad cuyo sujeto pasivo sea una interfaz electrónica.
6. Los nuevos regímenes se completan con la introducción de una modalidad especial para la declaración y pago de las importaciones efectuadas por aquellos empresarios o profesionales que, cumpliendo determinados requisitos y teniendo derecho a acogerse al régimen de importación, no se acojan al mismo.

4. Concertación del IVA en el comercio electrónico.

La Exposición de Motivos de la Ley 1/2022 por la que se modifica el Concierto Económico señala que *la Comisión Europea ha llevado a cabo una ambiciosa reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido en la que, atravesando diversas fases, ha tratado de diseñar un sistema compatible con un mundo cambiante y globalizado en el que las decisiones de consumo y la provisión de bienes y servicios dejan de ser locales y nacionales, a medida que la economía y los propios consumidores se han adaptado a un entorno cada vez más digital. La reforma está encaminada a modernizar y simplificar el Impuesto sobre el Valor Añadido del comercio electrónico transfronterizo y sus pilares se basan en la reforma del régimen comunitario de ventas a distancia, la aplicación del mecanismo de ventanilla única, así como la igualdad de trato y tributación para proveedores comunitarios y de fuera de la Unión, lo que ha exigido la transposición de diversas directivas europeas por los Estados Miembros y requiere, asimismo, su traslación a las normas forales en el marco del Concierto Económico.*

Como se ha señalado en las líneas anteriores, los nuevos regímenes especiales de IVA (régimen de la Unión, exterior de la unión e importación) tienen carácter opcional y suponen una evolución del régimen MOSS o de mini ventanilla única de IVA que permitía declarar en un solo país de la UE el IVA de servicios digitales (los prestados por vía electrónica, los de televisión y radiodifusión) en operaciones empresario-consumidor a consumidores en otros estados miembros.

En los territorios forales, tomando como referencia el de Bizkaia, la trasposición de la citada normativa se realizó mediante el Decreto Foral Normativo 1/2015, de 2 de febrero por el que se modificaron entre otras normas, la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor añadido.

Pero ¿cómo se articuló la concertación de este nuevo régimen especial en el ámbito del IVA?

La trasposición de la anterior normativa hacía necesario el establecimiento de un punto de conexión específico en el Concierto Económico que determinara la competencia para la exacción del Impuesto asociada a este régimen especial.

Sin embargo, y ante la ausencia de un regulación en el Concierto en el momento de entrada en vigor del régimen IVA MOSS, el artículo 2 de la Orden Foral 2393/2014, de 5 de diciembre, de aprobación del modelo 034, estableció la obligación de presentar dicho modelo, a los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, en el sentido del artículo 369 bis.1) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, cuando debieran optar u optaran por el Territorio Histórico de Bizkaia como lugar de identificación, por tener en el mismo la sede de su actividad económica o uno o varios establecimientos permanentes.

En consecuencia, en Bizkaia, así como en los otros dos territorios forales, se recaudó a través del modelo 368 el IVA de estas operaciones cuando el empresario acogido a este nuevo régimen se hubiera identificado en Bizkaia, por tener en el mismo la sede de su actividad económica o uno o varios establecimientos permanentes. Como se señalará más adelante, es el acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto de 29 de julio de 2021 el que determina la regularización entre Administraciones de los importes correspondientes al IVA MOSS devengados desde el 1 de enero de 2015 hasta el 30 de junio de 2021 y recaudados por las instituciones forales.

Posteriormente, las primeras medidas contenidas en la Directiva (UE) 2017/2455, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2019, fueron incorporadas al ordenamiento interno de Bizkaia por el Decreto Foral Normativo 3/2018, de 9 de octubre, que supuso la modificación de las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión para reducir las cargas administrativas y tributarias que suponía para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que prestan estos servicios de forma ocasional, tributar por estas operaciones en el Estado miembro de consumo. En este sentido, se estableció un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales que permitía que mientras no se superase dicho importe los servicios estarían sujetos al IVA del Estado miembro de establecimiento del prestador.

La transposición de la segunda parte de la Directiva 2017/2455, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, se realizó a través del Decreto Foral Normativo 5/2021, de 15 de junio, incluyendo en la Norma Foral 7/1994, todos los aspectos de la nueva regulación traspuesta al ordenamiento de territorio común mediante el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril.

A este respecto, cabe señalar que, a diferencia de lo que ocurrió con el IVA MOSS, en este caso, y dado el auge del comercio electrónico, la concertación del tributo se ha producido con mayor celeridad cuando se gravan las operaciones incluidas en los regímenes especiales.

En este sentido, mediante Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto de 29 de julio de 2021, se convino la modificación de los artículos 27 y 29 del Concierto para dar cabida a la concertación del IVA cuando grava este tipo de operaciones.

Por Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se da nueva redacción a los artículos 27 y 29 para introducir el acuerdo primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 29 de julio de 2021.

Asimismo, y en el plano financiero, el Acuerdo establece:

- el criterio para la atribución de las cuotas correspondientes a las operaciones incluidas en los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios,
- la transferencia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los ingresos recaudados por las Haciendas Forales en su actuación como ventanilla única,
- la transferencia a la Hacienda General del País Vasco de las cuotas de IVA ingresadas por todos los Estados miembros de la Unión Europea en su condición de Estado miembro de identificación y que correspondan a España como Estado miembro de consumo en la parte atribuida a as Administraciones de territorio foral,
- la adaptación de las relaciones financieras reguladas en el artículo 53 de Concierto Económico y en artículo 14 de la Ley 11/2017 de 28 de diciembre por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021, en el caso de que no fuera posible determinar la parte de ingresos atribuida a las Administraciones de territorio foral, de acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo Quinto sobre el criterio para la atribución de cuotas
- y la regularización entre Administraciones de los importes correspondientes al IVA MOSS devengados desde el 1 de enero de 2015 hasta el 30 de junio de 2021.

5. Aspectos relevantes de la concertación del IVA OSS.

Elementos tributarios

La Ley 1/2022, de 8 de febrero, modifica los artículos 27 y 29 del Concierto Económico para dar cabida al nuevo régimen de IVA OSS, aunque de manera parcial, como se verá, ya que no acoge la totalidad de los regímenes.

En lo que respecta al artículo 27 se introduce un apartado 7 con el siguiente literal:

La exacción del Impuesto correspondiente al régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital y al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única, cuando España sea el Estado miembro de identificación, corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto que hayan optado por la aplicación de dichos regímenes, de acuerdo con las reglas establecidas en el apartado Seis del artículo 29.

No obstante, cuando en el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros se hubiese designado intermediario, la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los intermediarios designados, de acuerdo con las reglas establecidas en el apartado seis del artículo 29.

De la citada regulación se deduce:

- El ámbito de aplicación es el régimen especial regulado en el capítulo VI del Título IX de la Norma Foral del IVA:
  - *servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado*

miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.
- *ventas a distancia intracomunitarias de bienes.*
- *determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital:* si la plataforma es considerada sujeto pasivo
- *ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.*

– España debe ser el Estado de identificación de los empresarios que hayan optado por el régimen.
– Deben tratarse de empresarios establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que se puede concluir que queda fuera de la concertación el régimen de IVA OSS para empresarios no establecidos en el TAI, salvo que se trate de empresarios no establecidos que, acogidos al régimen de importación, hubieran nombrado intermediario sobre el que las instituciones forales ostentan competencia inspectora.
– El criterio delimitador de la competencia exaccionadora es el de la competencia inspectora sobre esos empresarios de acuerdo con el artículo 29 del Concierto Económico.

- La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones.
- La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

  » Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones.
  En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por 100 o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado.
  » Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales.

- En el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros se hubiese designado intermediario, la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral que ostente la competencia inspectora sobre los intermediarios designados.

Asimismo, y en el plano de las obligaciones formales, en el artículo 29 del Concierto se introduce un apartado diez en el que se establece que *cuando la exacción del Impuesto corresponda a las Diputaciones Forales, en los regímenes especiales y según los términos previstos en el apartado siete del artículo 27, los empresarios o profesionales a que hace referencia dicho apartado que se acojan a dichos regímenes especiales, cumplirán ante la Diputación Foral correspondiente las obligaciones formales y materiales que se deriven de los mismos, sin perjuicio de los flujos de información y fondos que correspondan entre Administraciones.*

En consecuencia, y a modo de resumen, un empresario establecido en el Territorio de aplicación del impuesto que quiera optar por tributar de acuerdo con este régimen especial deberá presentar la declaración de alta, así como las autoliquidaciones del tributo cuando la Administración foral tenga la competencia inspectora sobre el mismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 del Concierto Económico.

Asimismo, y de acuerdo con lo anterior, no serán objeto de autoliquidación en los Territorios Históricos las cuotas devengadas en este régimen cuando nos encontremos ante empresarios no establecidos en cualquiera de los tres regímenes de ventanilla única, salvo en el caso de no establecidos dados de alta en el régimen de importación y hayan designado un intermediario cuya competencia inspectora sea ostentada por una Administración foral.

Elementos financieros.

Con carácter previo se debe señalar que la gestión tributaria del IVA y el establecimiento de los puntos de conexión citados anteriormente hace que no se produzca una matemática correspondencia entre el lugar donde se producen los hechos económicos objeto del tributo y el lugar donde deben cumplirse las obligaciones materiales que derivan de tales hechos.

Es decir, el lugar donde se realiza la producción de bienes y servicios no guarda correspondencia real con el territorio donde se producen los hechos económicos que dan lugar a la imposición, como puede ser el consumo o la inversión.

Entonces, el inconveniente desde el punto de vista financiero subyace en la discrepancia entre la recaudación que se obtiene en función del punto de conexión y la recaudación que hipotéticamente es imputable al hecho económico que soporta la tributación.

En el IVA el supuesto económico gravado es el consumo, ya que no hay que olvidar que el que soporta el tributo en última instancia es el consumidor o consumidora. Sin embargo, el sujeto pasivo es quien realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios, ingresando en Hacienda el impuesto correspondiente al valor por él añadido.

Si ambos sujetos coinciden en un mismo ámbito territorial, no hay discrepancia entre el hecho económico y el hecho imponible, pero la situación cambia cuando nos encontramos con que la operación afecta a agentes de diferente territorio tributario.

Por ello, el forzoso equilibrio que debe derivarse de las relaciones financieras derivadas del Concierto Económico, demanda que las haciendas forales dispongan de la recaudación del impuesto que se deriva del consumo de sus ciudadanos y ciudadanas.

En consecuencia, el capítulo II del Concierto Económico prevé la realización de un *ajuste financiero*, en función de unas variables de carácter macroeconómico, que midan el alcance del desequilibrio en términos generales.

Expuestos los aspectos financieros que desde el Concierto se prevén para el IVA, se deben realizar ciertas precisiones para adecuar tales términos en el IVA OSS.

En este contexto, el Acuerdo quinto de la CMCE de 29 de julio de 2021 prevé en términos generales que la atribución de las cuotas correspondientes a las operaciones incluidas en los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia cuando sea España el Estado miembro de consumo corresponderá a la Administración del territorio común o foral aplicando, dentro del territorio de aplicación del impuesto, los mismos criterios que se utilizan en el Derecho de la Unión para la determinación del Es-

tado miembro de consumo. Es decir, el IVA recaudado de los consumidores del País Vasco declarado bajo estos regímenes debería corresponder a los territorios forales.

Sin embargo, el sistema está preparado para que al Estado español llegue la información de los estados de identificación de forma unitaria para el conjunto del territorio de aplicación del IVA sin especificar el realizado en los Territorios Históricos, por lo que a priori no es factible establecer cuáles son las cuotas de IVA que corresponden a consumos realizados en los territorios forales.

Por ello, a pesar de señalar el apartado dos del acuerdo sexto de la CMCE citado, que la Administración del Estado procederá a ingresar en la Hacienda General del País Vasco la parte de dichos ingresos atribuida a las administraciones de territorio foral, de acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo Quinto sobre el criterio para la atribución de cuotas, en el apartado tres del mismo se prevé una adaptación de las relaciones financieras reguladas en el artículo 53 de Concierto Económico en el caso de que no fuera posible determinar la parte de ingresos atribuida a las Administraciones de territorio foral, de acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo Quinto sobre el criterio para la atribución de cuotas.

En consecuencia, con efectos desde el 1 de julio de 2021, a la recaudación real del País Vasco por el Impuesto sobre el Valor Añadido se le añadirá el 6,875 por 100 de la recaudación (índice de consumo imputable al País Vasco) que corresponda al Estado español por su condición de Estado miembro de consumo, en relación con los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única.

En definitiva y al igual que en el ámbito de los derechos de importación, en el IVA OSS la capacidad recaudatoria de los Territorios Históricos es inexistente, ya que se desconoce el consumo real en el THB en relación con las operaciones localizadas en el TAI, y, en consecuencia, el necesario equilibrio que debe derivarse de las relaciones financieras derivadas del Concierto Económico, exige que las haciendas forales vascas dispongan de la recaudación del impuesto que se deriva del consumo de sus ciudadanos y ciudadanas en este ámbito.

En sentido inverso, el apartado uno del acuerdo sexto señala que cuando, según lo dispuesto en el apartado Siete del artículo 27 del Concierto Económico, la exacción del Impuesto correspondiente al régimen especial, corresponda a las Haciendas Forales, éstas procederán a ingresar en la AEAT el importe de las cuotas obtenidas en relación con los referidos regímenes y ello para que en aplicación de lo previsto en la normativa comunitaria, el estado español remita las sumas a los estados de consumo.

6. Conclusiones.

Respecto del régimen de IVA OSS:

El IVA OSS es un sistema que simplifica en gran medida las obligaciones en materia de IVA para los vendedores de bienes y los proveedores de servicios a consumidores de toda la UE, ya que les permite:

1. Registrarse electrónicamente a efectos del IVA en un único Estado miembro para todas las ventas a distancia de bienes dentro de la UE y para las prestaciones de servicios realizadas por una empresa o profesional a un consumidor y, por lo tanto, evitar el registro a efectos del IVA en varios Estados miembros;
2. Declarar y pagar el IVA adeudado sobre todas estas entregas de bienes y prestaciones de servicios en una única declaración electrónica;
3. Trabajar con la administración fiscal de su propio Estado miembro y en su propio idioma, incluso si sus ventas son transfronterizas.

Todo lo anterior complementa a otro principio sobre el que pivota el sistema que es el de localización en destino de las operaciones incluidas en el régimen, con carácter general.

Recientemente, la Comisión Europea ha publicado un plan de acción, denominado *VAT in the Digital Age (ViDA)*, para adaptar el actual marco legislativo del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a la nueva realidad económica digital, que ha resultado en una propuesta de modificación de la Directiva de IVA europea.

El principal objetivo de esta propuesta es garantizar el correcto funcionamiento del mercado único europeo y combatir el fraude fiscal en el IVA, concretamente en las operaciones intracomunitarias. Se pretende una mejora en las obligaciones de comunicación de la información relacionadas con este Impuesto, estableciendo un marco que ayude a los distintos Estados Miembros a combatir el fraude fiscal intracomunitario.

No obstante, el plan ViDA también busca implantar un trato igualitario entre los operadores tradicionales y los digitales y prevé nuevas simplificaciones que pretenden reducir costes de cumplimentación a las empresas.

En este sentido, el plan de acción ViDA se compone de tres partes fundamentales:

Información digital y facturación electrónica:

La introducción de la facturación electrónica y el requisito de notificación digital para todas las entregas intracomunitarias entre empresas pretende detectar rápidamente el fraude del IVA intracomunitario y hacer un seguimiento de las operaciones realizadas. Se propone la creación de un suministro de información digital que recoja las operaciones intracomunitarias realizadas entre empresas que deberá ser reportado por las entidades que realicen estas operaciones.

Por otro lado, para un mejor control de estas operaciones intracomunitarias, la facturación electrónica será el sistema por defecto impuesto por los Estados Miembros.

La economía de plataformas:

Con el fin de garantizar la igualdad de condiciones desde el punto de vista del IVA para todos los operadores en los sectores del alquiler de alojamientos de corta duración y del transporte de viajeros, con efectos a partir de enero de 2025, se propone introducir la figura del "proveedor asimilado" para las plataformas digitales que actúan como intermediarios en la prestación de estos servicios, quedando obligadas a repercutir el correspondiente IVA en aquellas operaciones en las que el verdadero proveedor del servicio no esté obligado a la repercusión del impuesto.

De este modo, en el momento de la prestación del servicio de alojamiento de corta duración o de transporte de viajeros, se producirán dos operaciones. La primera de ellas será la prestada por el proveedor del servicio a la plataforma, donde no se repercutirá IVA. La segunda, la prestada por la plataforma digital que actúa de intermediario al cliente final, donde la plataforma repercutirá el correspondiente IVA para su posterior ingreso a la Administración. Cabe señalar que la plataforma deberá llevar un registro que permita a la Administración el control de estas operaciones.

Registro único del IVA:

Como hemos comentado, el plan de acción ViDA también pretende reducir los costes de cumplimiento del IVA y la carga administrativa del comercio transfronterizo en la Unión Europea. Para ello, la Comisión Europea ha propuesto una serie de medidas donde destacan:

1. la ampliación de la aplicación del Régimen OSS (ventanilla única) para cubrir las entregas de bienes entre empresas y consumidores, incluyendo los suministros domésticos, las entregas con instalación y montaje, las entregas de bienes a bordo de buques, aeronaves o trenes y el suministro de gas, electricidad calefacción y refrigeración,
2. la obligación de la aplicación de la inversión de sujeto pasivo para las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuando el proveedor no esté establecido y el comprador esté registrado a efectos de IVA en el país donde se adeuda el impuesto,
3. la creación de un nuevo régimen especial facultativo para las transferencias de bienes, por el cual la adquisición de dichos bienes estará exenta de IVA, y
4. la ampliación de las operaciones por las cuales las plataformas digitales se consideran que han suministrado los bienes cuando intermedien en sus ventas. La ampliación incluye las entregas de bienes a clientes finales dentro de la UE realizadas por empresas de la UE que operan en la plataforma y las entregas a otras empresas.

Con este conjunto de medidas la Comisión Europea busca la adaptación del IVA a las nuevas realidades económicas con una serie de medidas que ayudarán a los Estados Miembros a abordar el déficit recaudatorio de manera más eficiente, permitiendo, a su vez, una simplificación de las obligaciones de cumplimiento del IVA, ahorrando los correspondientes gastos asociados a los operadores.

Por último, cabe señalar que dentro del programa de la Presidencia española del Consejo de la Unión Europea desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2023 se recoge expresamente que *se acelerarán expedientes en el ámbito de la imposición societaria e indirecta y de aduanas, con el objetivo de simplificar las cargas de ciudadanos y empresas, y luchar contra la evasión y elusión fiscal*.

Respecto de la concertación del IVA OSS:

Hay que reconocer la peculiaridad del régimen OSS en el IVA, que como reiteradamente se ha señalado permite registrarse en un Estado y declarar todo el IVA del régimen en un Estado independiente de donde se haya localizado la operación. Así, en el caso de los Territorios Históricos del País Vasco, se recaudará el IVA OSS cuando el empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto se haya registrado en España y la competencia inspectora corresponda a Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, de acuerdo con el artículo 27 del Concierto Económico.

Ahora bien, este no es un IVA que corresponda a los territorios forales como ingreso tributario, sino que de acuerdo con la normativa comunitaria se debe remitir a los Estados miembros de consumo, lo que supone que el mismo deba transferirse a las instituciones de territorio común para realizar tal remisión.

Por otro lado, y en sentido inverso, la capacidad recaudatoria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa respecto del IVA OSS es nula, habida cuenta que los Estados en los que se identifican los empresarios que declaran las operaciones localizadas en el territorio español no envían tal información de forma que permita identificar lo que se corresponde con los consumos realizados en territorio vasco, por lo que al igual que en el caso del IVA a la importación se transfiere el 6,875% de la total recaudación en el Estado por el IVA OSS.

Efectivamente, la tendencia a la localización en destino de las operaciones debe poner en alerta a las instituciones forales para al menos intentar que los órganos comunitarios tengan en cuenta las pecu-

liaridades territoriales existentes en nuestro ámbito y sea ingresado en aquellas el IVA ajustado al consumo efectivamente realizado.

En este sentido, la voluntad de lograr una recaudación del tributo adecuada al consumo y el firme compromiso de combatir el fraude fiscal en el ámbito del IVA, ha llevado a las instituciones vascas a tomar parte activa en los foros en los que se están debatiendo actualmente las bases sobre las que va a pivotar en el futuro el Impuesto, acudiendo a las reuniones periódicas del ECOFIN en Bruselas en las que se están perfilando los fundamentos del nuevo IVA en la era digital, en el marco de los acuerdos para la participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN.