

Nuevo régimen de localización del IVA de los servicios electrónicos prestados a particulares (formulario 034)

A partir del 1 de enero de 2015, los servicios de este tipo prestados a personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales actuando como tal a efectos del IVA (consumidores finales), se considerarán realizados en el Estado miembro en donde éstas estén domiciliadas o residan habitualmente. A partir del próximo 1 de enero de 2015 entrarán en vigor las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos prestados a los particulares consumidores finales, que están previstas en la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero. Ello supondrá las siguientes novedades: **Cambio en las reglas de localización de los servicios:** a partir del 1 de enero de 2015, los servicios de este tipo prestados a personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales actuando como tal a efectos del IVA (consumidores finales), se considerarán realizados en el Estado miembro en donde éstas estén domiciliadas o residan habitualmente. Actualmente tales servicios se gravan en el Estado miembro donde el prestador del servicio está establecido pues la regla especial de localización en el Estado miembro de consumo únicamente se aplica cuando el prestador del servicio es un empresario o profesional no establecido en la Comunidad. A partir del 1 de enero de 2015, se extiende esta regla a los prestadores, empresarios o profesionales establecidos en la Unión Europea. **Introducción del régimen de la Mini Ventanilla Única o ?Mini One-Stop Shop? (MOSS),** que permitirá a los empresarios establecidos en la Comunidad que opten por ello, identificarse en un único Estado miembro donde presentar sus declaraciones de IVA correspondientes a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos prestados a los particulares en otros Estados miembros distintos a aquel en el que estén establecidos. ¿Cuál es el cambio producido en las reglas de localización? A partir del 1 de enero de 2015 todos los servicios prestados por vía electrónica a consumidores finales deben gravarse en el **Estado miembro en el que el cliente esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual** (a diferencia de la mayoría del resto de servicios, objeto de gravamen en el Estado miembro de establecimiento del prestador). Este cambio supone que los servicios serán gravados en el Estado miembro donde se produce el consumo. Servicios electrónicos prestados por empresario comunitario a partir del 01-01-2015 Destinatario Lugar de tributación Empresario de otro Estado miembro (EM) EM donde el cliente esté establecido o resida El destinatario declara e ingresa el IVA (?inversión del sujeto pasivo?) Consumidor final de otro Estado miembro EM donde el cliente esté establecido o resida El prestador del servicio puede registrarse en un único EM para declarar e ingresar el IVA a través del régimen de Mini Ventanilla Única Empresario o consumidor final no comunitario No sujeto Excepción posible: en ciertos casos, cuando el servicio sea utilizado de forma efectiva en el territorio de aplicación del IVA. Ejemplo: Un particular con residencia habitual en Francia descarga un programa a través de una página web de una empresa española. La empresa española deberá repercutir e ingresar el IVA francés. Podrá optar por registrarse y presentar sus declaraciones del IVA correspondiente a estos servicios en España mediante el servicio de Mini Ventanilla Única Servicios electrónicos prestados por empresario no comunitario a partir del 01-01-2015 Destinatario Lugar de tributación Empresario comunitario EM donde el cliente esté establecido o resida El destinatario declara e ingresa el IVA (?inversión del sujeto pasivo?) Consumidor final comunitario EM donde el cliente esté establecido o resida El prestador del servicio puede registrarse en un único EM a través del régimen de Mini Ventanilla Única ¿Qué se entiende por servicios electrónicos? Los servicios prestados por vía electrónica abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información, entre otros: - Alojamiento de sitios Web y de páginas Web. - El mantenimiento a distancia de programas y de equipos. - Acceso o descarga de programas y su actualización. - El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos. - El acceso o descarga de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, revistas y periódicos en línea, contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas. - Enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet para funcionar y que no necesite, o apenas necesite, de intervención humana. - Los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.). El hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica, de esta forma los servicios electrónicos no abarcarán entre otros: - Las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica. - Los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico. - Los

servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica. - Los servicios de ayuda telefónica. ¿Quién deberá ingresar el IVA de tales servicios? El prestador del servicio estará obligado al ingreso del IVA excepto cuando el destinatario sea un empresario establecido en otro Estado miembro distinto al Estado donde el prestador tiene su sede de actividad o un establecimiento permanente desde el que realiza el servicio, en cuyo caso será el cliente quien ingresará el impuesto a través del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. El prestador del servicio podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene la condición de empresario mientras no le haya comunicado su NIF-IVA, con independencia de que disponga de información que indique lo contrario. ¿Qué se entiende por domicilio o residencia habitual de un consumidor final persona física? Por 'domicilio' de una persona física se entenderá la dirección inscrita en el censo de población o en un registro similar o la dirección indicada por esa persona a las autoridades fiscales, a menos que existan pruebas de que dicha dirección no se ajusta a la realidad. Por 'residencia habitual' de una persona física se entenderá aquel lugar en que vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales y profesionales. Cuando la persona física tenga su domicilio en un país y su residencia habitual en otro se dará prioridad a su residencia habitual, a menos que se demuestre que el servicio se utiliza realmente en su domicilio. ¿Dónde se considerará establecido un consumidor final persona jurídica o sociedad? En el lugar en que se realicen las funciones de su administración central. En el lugar de cualquier otro establecimiento que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento. Cuando la persona jurídica esté establecida en más de un país se dará prioridad al lugar donde se encuentre la administración central, a menos que se demuestre que el servicio se utiliza en uno de sus establecimientos. ¿Dónde se localizan los servicios prestados durante el periodo de transición a las nuevas reglas? - El lugar de prestación respecto de cada hecho imponible que se produzca antes del 1 de enero de 2015 será aquel en que el prestador esté establecido. - El lugar de prestación respecto de cada hecho imponible que se produzca el 1 de enero de 2015 o en una fecha posterior será aquel en que el cliente esté establecido. Para determinar el momento en que se produce el hecho imponible habrá que atender a las reglas del devengo sin que tenga relevancia el momento en que se expida la factura. El devengo de tales servicios se producirá: - En general, cuando se presten, ejecuten o efectúen - En las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción o el 31 de diciembre de cada año si la exigibilidad fuese superior al año natural. - Cuando existan pagos anticipados anteriores a la realización de la operación, en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Ejemplos **Ejemplo 1.1** Un servicio de descarga en Internet se presta en 2014. El pago es efectuado en 2014. El devengo se produce antes del 1 de enero de 2015, por lo que el IVA se exigirá en el Estado miembro del prestador. **Ejemplo 1.2** Un servicio de descarga en Internet se presta en 2015. El pago es efectuado en 2015. El devengo se produce después del 1 de enero de 2015, por lo que el IVA se exigirá en el Estado miembro del consumidor final. **Ejemplo 1.3** Un servicio de descarga en Internet se presta en 2015. El pago es efectuado mediante dos anticipos (un 20% del precio antes del 1 de enero de 2015 y 40% después del 31 de diciembre de 2014) y el 40% restante cuando el servicio concluye. En 2014 se produce el devengo del IVA correspondiente al primer anticipo del 20%, siendo exigible en el Estado miembro del prestador. En 2015 se produce el devengo del IVA correspondiente al segundo anticipo (40% del precio) y la cantidad restante cuando la prestación del servicio se completa, siendo exigible en el Estado miembro del consumidor final. **Ejemplo 2.1** Un servicio de suscripción de una página web cuyo periodo expira antes del 1 de enero de 2015. El pago se exige cuando concluye el mismo. El devengo se produce cuando el pago resulte exigible, antes del 1 de enero de 2015, por lo que el servicio se localiza en el Estado miembro del prestador. **Ejemplo 2.2** Un servicio de suscripción de una página web cuyo periodo expira después del 1 de enero de 2015, habiéndose iniciado en 2014. Existen tres escenarios posibles: - El pago se realiza a la expiración del período. En este caso, el devengo se produce con la exigibilidad del pago, después del 1 de enero de 2015, por lo que el IVA se exige en el Estado miembro del consumidor final. - El pago del importe total se realiza por anticipado en el 2014. En este caso, ya que el devengo se produce antes del 1 de enero 2015, el IVA será exigible en el Estado miembro del prestador. - Se realiza un pago anticipado antes del 1 de enero de 2015. Una vez que el plazo expira, el consumidor final paga el precio restante del suministro. En este caso, el IVA correspondiente al anticipo se exige en el Estado miembro del prestador, en el momento en que el pago se efectúa. El IVA sobre el importe restante es exigible en el Estado miembro del consumidor final en el momento en que el plazo expira. **Ejemplo 3.1** Un servicio de acceso en línea a un periódico por el periodo 2014-2015. La factura se emite el 20 de diciembre de 2014 y el pago se efectúa el 31 de diciembre de ese mismo año. El devengo se produce cuando el pago resulte exigible, antes del 1 de enero de 2015, por lo que el servicio se localiza en el Estado miembro del prestador. **Ejemplo 3.2** Un servicio de acceso en línea a un periódico por el periodo 2014-2015. La factura se emite el 20 de diciembre de 2014 y el pago se efectúa el 3 de enero de 2015. El devengo se produce cuando

el pago resulte exigible, con posterioridad al 1 de enero de 2015, por lo que el servicio se localiza en el Estado miembro del consumidor final, independientemente de la fecha en que se emitió la factura **Ejemplo 3.3** El servicio finaliza antes del 1 de enero de 2015, pero la factura se emite y el pago se realiza después de esa fecha. El devengo se produce cuando se ha prestado el servicio, antes del 1 de enero de 2015, por lo que el IVA se exigirá en el Estado miembro del prestador. **Mini Ventanilla Única (Mini One-Stop Shop - MOSS)** Este cambio en el lugar de tributación viene acompañado de un nuevo régimen al que podrán acogerse voluntariamente las empresas prestadoras de estos servicios. Este nuevo régimen opcional, denominado como la 'Mini Ventanilla Única' o 'Mini One-Stop Shop' (MOSS), tiene como finalidad minorar la 'cargas fiscales indirectas' que pudieran conllevar para los operadores las nuevas reglas de localización de estos servicios con entrada en vigor en 2015 (a partir de esta fecha se considerará que el servicio se localiza en el Estado de establecimiento o residencia del consumidor final -Estado miembro de consumo- y no en el del prestador). El nuevo régimen permitirá que los empresarios o profesionales no tengan que identificarse y darse de alta en cada Estado de consumo, sino que podrán presentar sus declaraciones de IVA desde un único punto en el Portal Web de su Estado de Identificación. Para ello, deberán expresamente registrarse en este régimen. La Mini Ventanilla Única solamente puede ser utilizada por aquellos empresarios o profesionales: - que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos y - cuyo destinatario sea un particular establecido o con domicilio o residencia en un Estado miembro distinto del de la sede del prestador. En el caso de prestar servicios a empresarios o profesionales y a particulares, se podrán acoger a la Mini Ventanilla Única en lo que se refiere a los servicios a particulares. En el caso de prestar servicios exclusivamente a empresarios o profesionales, la Mini Ventanilla Única no resulta aplicable. Tampoco se puede aplicar la Mini Ventanilla Única cuando los destinatarios de los servicios sean los particulares establecidos en el mismo Estado miembro donde está establecido el empresario o profesional que los preste. ¿Es obligatorio su registro? No. Es un régimen optativo. Todos los empresarios o profesionales que deseen optar por la MOSS **deberán presentar el Formulario 034** para solicitar el alta en el Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el IVA. Desde el pasado 1 de octubre de 2014, los que quieran registrarse deberán presentar el formulario 034 para declarar el inicio, cualquier modificación o cese de las operaciones: Los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad 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, y opten por España como estado miembro de identificación - **Régimen exterior a la Unión**. Los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, 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, y deban optar u opten por España como Estado miembro de identificación - **Régimen de la Unión**. La presentación del formulario 034 deberá presentarse por vía electrónica a través de la Sede electrónica de la AEAT: Régimen exterior a la Unión: Se requiere de certificado electrónico reconocido. La Agencia Tributaria facilitará al operador previamente un número de identificación individual que se expedirá en el proceso de registro, siendo válido a los solos efectos de este proceso y con el que obtendrá un Certificado Electrónico. En todo caso se habilita la presentación mediante colaboración social. Régimen de la Unión: Se requiere de un certificado electrónico reconocido y en el caso de que el empresario o profesional sea una persona física actuando en nombre propio, también podrá utilizar un sistema de identificación y autenticación con clave de acceso en un registro previo como usuario (PIN 24 horas). Se habilita la presentación mediante colaboración social o apoderamiento. El régimen especial comenzará a aplicarse a partir del primer día del trimestre natural siguiente a aquel en que se haya presentado la declaración de inicio. No obstante, en el caso de que el empresario o profesional empiece a prestar servicios incluidos en el régimen especial con anterioridad a dicha fecha, el régimen se aplicará a partir de la fecha en la que preste ese primer servicio, siempre y cuando el empresario o profesional que designe España como Estado miembro de identificación, presente ante la AEAT la información sobre el inicio de las actividades, a más tardar el décimo día del mes siguiente al de la primera prestación. **Atención**. Los regímenes especiales serán aplicables a los servicios prestados a partir del 1 de enero de 2015. M. Romero Consultores Consultoría de Empresas Marqués de la Ensenada, 2 1º D 18004 Granada Telf.: 958 259 704 Fax.: 958 254 907 Email: asesoria@mromeroconsultores.es WEB: www.mromeroconsultores.es