

Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para la transposición parcial de la Directiva (UE) 2025/516 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital

[121/000101]



EXPOSICIÓN DE MOTIVOS



I

El **Plan de Acción del Impuesto sobre el Valor Añadido** (en adelante, IVA) que presentó la Comisión Europea en el año 2016 tenía por objeto modernizar el sistema del IVA comunitario dotándole de nuevas herramientas para la lucha contra el fraude que, a su vez, sirviera para reducir las cargas derivadas de su gestión para los empresarios y profesionales y favoreciese el desarrollo del comercio electrónico y la economía digital, adaptando el IVA a un mundo cada vez más digital. Su desarrollo fue diseñado en distintas fases.

Así, el 1 de julio de 2021 entró en vigor el paquete de comercio electrónico que estableció por primera vez una legislación exhaustiva en materia de IVA relativa a la economía del comercio electrónico (en virtud de la cual los consumidores compran, esencialmente a través de internet, bienes y servicios directamente de proveedores de otros Estados miembros y de países no pertenecientes a la Unión Europea). Dicha regulación garantizó la igualdad de trato y tributación para proveedores comunitarios y de fuera de la Unión. Además, amplió y generalizó los sistemas de ventanilla única para la gestión y recaudación del IVA devengado por estas operaciones que, a su vez, ha permitido reducir la carga administrativa de registro para las empresas que realizan operaciones en Estados miembros en los que no están establecidas. Por último, para garantizar la recaudación, involucró a los titulares de las interfaces digitales que facilitan el comercio electrónico, que se convierten en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del impuesto.

Posteriormente, la **Directiva (UE) 2025/516** del Consejo, de 11 de marzo de 2025, modificó la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital. Dicha directiva denominada a nivel comunitario por su acrónimo en inglés «Directiva ViDA (VAT in the Digital Age)» prosigue con la adaptación del Impuesto a la economía digital dentro del citado plan de acción del IVA. Las recientes modificaciones de la normativa del IVA contenidas en la Directiva (UE) 2025/516 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, se centran en tres aspectos derivados de la digitalización.

En primer lugar, la lucha contra el fraude intracomunitario, conjuntamente con la generalización de la factura electrónica, mediante el establecimiento de la obligación de suministro inmediato de información digitalizado para las operaciones intracomunitarias, basado en la utilización de una factura electrónica estructurada y armonizada en estas operaciones transfronterizas que deben ser informadas por los sujetos pasivos por vía electrónica a la Administración tributaria.

En segundo lugar, la reducción de las cargas administrativas y de registro de los operadores para evitar la necesidad de múltiples registros a efectos del IVA en la Unión, avanzado para que los sujetos pasivos del Impuesto únicamente precisen de un registro único ante la Administración tributaria de establecimiento, mediante la ampliación y mejora de los sistemas existentes de ventanilla única y la generalización de la regla de inversión del sujeto pasivo con el fin de minimizar los casos en los que un sujeto pasivo está obligado a registrarse en otro Estado miembro.

Por último, dados los buenos resultados obtenidos en la gestión y recaudación del IVA a través de las interfaces digitales que facilitan las operaciones de comercio electrónico, se amplía el ámbito de aplicación del denominado proveedor asimilado, que ya se aplica a las plataformas de comercio electrónico en determinados supuestos, a dos sectores en donde se han detectado distorsiones en la competencia como son la prestación de servicios de alquiler de alojamientos de corta duración o el de transporte de pasajeros.

La trasposición de la **Directiva ViDA** debe realizarse en diferentes fases, siendo las más importantes aquellas que entrarán en vigor el 1 de julio de 2028 y el 1 de julio de 2030. No obstante, algunas modificaciones menores serán de aplicación desde el 1 de enero de 2027, que son las desarrolladas en esta ley.

Así, la parte de la **Directiva (UE) 2025/516** del Consejo, de 11 de marzo de 2025, cuyas normas serán de aplicación desde el 1 de enero de 2027 introduce modificaciones en el ámbito de aplicación y el funcionamiento de los regímenes especiales de ventanilla única.

En este sentido, es necesario recordar que la **Directiva (UE) 2017/2455** del Consejo, de 5 de diciembre, 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, introdujo un umbral que permitía a los empresarios o profesionales establecidos en un único Estado miembro de la Unión, cuyo importe total de ventas a distancia intracomunitarias de bienes y servicios prestados por vía electrónica no superara los 10.000 euros durante el año natural, seguir tributando en origen, es decir, en su Estado de establecimiento. Para el cálculo de dicho umbral se aclara que solo se tendrán en cuenta las ventas a distancia intracomunitarias de bienes que realice el empresario o profesional desde el Estado miembro en el que esté establecido, no incluyendo las ventas a distancia que pudieran realizarse desde otros Estados miembros distintos. Por otra parte, también se clarifica que la opción para tributar en destino sólo se podrá ejercer en el Estado miembro en el que el sujeto pasivo se encuentre establecido.

Con independencia de lo anterior, se amplía el ámbito de aplicación del régimen exterior de la Unión, que también será de aplicación en los casos en los que el destinatario de los servicios prestados no esté establecido en la Comunidad. De esta forma se consigue que la totalidad de servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a consumidores finales que se entiendan realizados en dicho territorio puedan aplicar el régimen exterior de la Unión.

Por otra parte, se excluyen del ámbito objetivo del régimen especial de caja las operaciones acogidas al régimen exterior de la Unión y al régimen de la Unión.

Además, los regímenes de la Unión, exterior de la Unión y de Importación, no permiten a los sujetos pasivos acogidos deducir ninguna cantidad de IVA soportado en los Estados miembros de consumo en las propias declaraciones-liquidaciones correspondientes a los mismos. No obstante, la vigente regulación permite que puedan solicitar la devolución de las cuotas soportadas en dichos Estados miembros de consumo mediante los procedimientos generales de devolución previstos para empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto. Además, en el caso de empresario o profesionales no establecidos en la Comunidad, la aplicación del sistema de devolución que en la normativa española está previsto en el [artículo 119 bis](#) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no queda condicionado a la exigencia de reciprocidad con el país de establecimiento del empresario o profesional. No obstante, la nueva redacción de la directiva va a permitir a los Estados miembros que lo estimen necesario para garantizar el control y la recaudación del IVA, exigir a estos empresarios o profesionales nombrar un representante establecido ante la Administración tributaria.

Esta ha sido la opción elegida por el legislador nacional ya que al no incluir ninguna excepción a la obligación de nombrar representante se aplica el régimen general de devoluciones a no establecidos en la Comunidad que incluye dicha obligación.

Por otra parte, se realizan determinados ajustes técnicos en relación con la normativa del comercio electrónico incorporada en el año 2021, con un carácter aclaratorio. En particular, para señalar que el ámbito subjetivo de aplicación de la tributación de las entregas de bienes efectuadas a través de una interfaz digital incluye a aquellas cuyos destinatarios son empresarios o profesionales que realizan las operaciones no sujetas a las que se refiere el [artículo 14](#) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (exclusivamente operaciones sin derecho a la deducción).

Con la misma finalidad aclaratoria se establece que los empresarios o profesionales acogidos al régimen de Importación únicamente estarán obligados a la comunicación de sus sitios o direcciones de internet con las que operen cuando existan.

Por último, se establecen dos regímenes transitorios:

Por una parte, dado que el vigente régimen tributario aplicable a los acuerdos de venta de bienes en consigna desaparecerá cuando entre en vigor el 1 de julio de 2028 el nuevo módulo de transferencias de bienes propios establecido por la **Directiva ViDA**, se hace necesario precisar que los efectos del referido régimen se extienden hasta 30 de junio de 2029 en relación con los bienes enviados o recibidos a/desde otro Estado miembro durante la vigencia de estos acuerdos.

Por otra parte, se introduce un régimen transitorio para que puedan acogerse al régimen de la Unión las entregas de gas efectuadas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, así como, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, hasta el 30 de junio de 2028, puesto que a partir de dicha fecha estas entregas de energía van a estar incluidas expresamente entre las que pueden acogerse a dicho régimen especial.

II

Conforme a lo anterior, esta ley contiene, en los once apartados de su artículo único, las modificaciones en materia tributaria de la **Ley 37/1992**, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para proceder a la incorporación parcial al ordenamiento interno de la **Directiva (UE) 2025/516** del Consejo, de 11 de marzo de 2025 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital. La ley consta, además, de cuatro disposiciones finales.

El apartado uno modifica el **artículo 8 bis** para ampliar el ámbito subjetivo de aplicación de la tributación de las entregas de bienes efectuadas a través de una interfaz digital para incluir, además de aquellas entregas cuyos destinatarios son consumidores finales, a las que tienen por destinatarios a empresarios o profesionales que realizan las operaciones no sujetas a las que se refiere el **artículo 14** de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (exclusivamente operaciones sin derecho a la deducción).

El apartado dos modifica el **artículo 68** tres, letra a), con el objetivo de ajustar la redacción de las reglas referente al lugar de realización de las ventas intracomunitarias de bienes a la nueva redacción de la directiva para la cuantificación del umbral previsto en el **artículo 73** de la ley, que únicamente va a tener en cuenta las ventas realizadas desde el Estado miembro de establecimiento.

El apartado tres modifica el **artículo 73** donde se regula el referido límite o umbral según la nueva redacción prevista en la directiva para su cuantificación, así como para clarificar que la opción para tributar en destino sólo se podrá ejercer en el Estado miembro en el que el sujeto pasivo se encuentre establecido.

El apartado cuatro añade las letras g) y h) al apartado dos del **artículo 163 duodecies** con el objeto de excluir expresamente del ámbito objetivo del régimen especial de caja a las operaciones acogidas al régimen exterior de la Unión y al régimen de la Unión.

El apartado cinco modifica el **artículo 163 octiesdecies** para ampliar el ámbito de aplicación del régimen exterior de la Unión a aquellas prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a favor de consumidores finales que tampoco estén establecido en la misma.

El apartado seis modifica el **artículo 163 vicies**, apartados uno y dos, para exigir el nombramiento de representante a los empresarios y profesionales no establecidos en la Comunidad para lograr la devolución del Impuesto soportado en el territorio de aplicación del Impuesto por el procedimiento del **artículo 119 bis** de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Comunidad Autónoma de Canarias ni Ciudades de Ceuta y Melilla), correspondientes a las operaciones que declaren conforme al régimen exterior de la Unión. Por otra parte, se modifica la vigente redacción del artículo realizando un ajuste técnico.

El apartado siete modifica el **artículo 163 tervicies**, apartados uno y dos, en términos equivalentes a las referidas medicaciones del artículo 163 vicies, pero en relación con el régimen de la Unión.

El apartado ocho modifica el **artículo 163 septvicies**, uno, con el objetivo de clarificar que la exigencia de la comunicación de los sitios de internet del empresario o profesional acogido al régimen de Importación únicamente será necesaria cuando disponga del mismo.

El apartado nueve modifica el **artículo 163 octovicies**, apartados uno y dos, en términos equivalentes a las referidas modificaciones del artículo 163 vicies y 163 tervicies, pero en relación con el régimen de Importación.

El apartado diez añade una **disposición transitoria decimocuarta**, referente a la vigencia de los acuerdos de ventas de bienes en consigna que, aunque desaparecen el 1 de julio de 2028, extienden sus efectos hasta el 30 de junio de 2029.

El apartado once añade una **disposición transitoria decimoquinta** para que, transitoriamente, puedan acogerse al régimen de la Unión determinadas entregas de energía efectuadas a través de redes hasta el 30 de junio de 2028, puesto que a partir de dicha fecha estas entregas van a estar incluidas expresamente entre las que pueden incluirse en dicho régimen especial.

Por otra parte, la disposición final primera se refiere al título competencial y señala que esta ley se dicta al amparo de las competencias del Estado establecidas en el **artículo 149.1.14.ª** de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda general.

Por su parte, la disposición final segunda, referente a la incorporación de Derecho de la Unión Europea, señala que la ley incorpora parcialmente al Derecho español la referida **Directiva (UE) 2025/516** del Consejo, de 11 de marzo de 2025.

Por otra parte, la disposición final tercera contiene la habilitación normativa que otorga al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta ley.

Por último, la disposición final cuarta dispone que la entrada en vigor de la ley será el 1 de enero de 2027, fecha prevista en la directiva que se traspone para la entrada en aplicación de las modificaciones incorporadas a la **Ley 37/1992**, de 28 de diciembre, por esta ley.

III

De acuerdo con lo dispuesto en la **Ley 39/2015**, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la elaboración de esta ley se ha efectuado de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

En concreto, en relación con el principio de necesidad, las modificaciones propuestas tienen por objeto clarificar aspectos parciales referentes a los regímenes especiales de ventanilla única del comercio electrónico en el IVA (régimen de la Unión; régimen exterior de la Unión; régimen de Importación).

En cuanto al principio de eficacia, el anteproyecto propuesto es el instrumento normativo más adecuado para garantizar la consecución de los objetivos mencionados; en concreto, para la modificación de la normativa interna, adaptándola a las directivas aprobadas por la Unión Europea.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha observado de forma exclusiva el modo de atender los objetivos estrictamente exigidos, antes mencionados sin que exista ninguna otra medida menos restrictiva de derechos o que imponga menos obligaciones a los destinatarios al tenerse que efectuar una modificación normativa.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del texto con el resto del ordenamiento jurídico nacional, así como con el de la Unión Europea. De hecho, este texto responde a la necesidad de transposición de determinadas normas de la Unión Europea al Derecho español.

El principio de transparencia se ha garantizado mediante la publicación del anteproyecto, así como de su Memoria del Análisis de Impacto Normativo, en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda, a efectos de que pudieran ser conocidos dichos textos en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos. Además, se definen claramente los objetivos de esta iniciativa normativa.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, se ha procurado que la norma genere las menores cargas administrativas para los ciudadanos, fomentando el uso racional de los recursos públicos. En este sentido, los regímenes de ventanilla única son potestativos, de modo que no se generan nuevas cargas; al contrario, la ampliación de los supuestos que pueden declararse a través de los sistemas de ventanilla única del comercio electrónico en el IVA puede determinar una reducción de las cargas administrativas para determinados sujetos pasivos.