EL PAQUETE IVA EN LA ERA DIGITAL O «VIDA»

Gorka Echevarría Zubeldia

Profesor en el International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) en Amsterdam
Profesor en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense en Madrid
(España)

Title

VAT in the digital age (ViDA)

Resumen

El 8 de diciembre de 2022, la Comisión Europea presentó un conjunto de propuestas conocidas como «IVA en la era digital (ViDA)» para modernizar el sistema de IVA de la UE. El objetivo es mejorar la eficiencia de la estructura del IVA de la UE para las empresas, al tiempo que refuerza su resiliencia frente a las actividades fraudulentas mediante la promoción de la digitalización. La Directiva propuesta abarca tres puntos focales principales («pilares»):

1. La expansión de la facturación electrónica y la introducción de obligaciones relacionadas con la información digital.
2. La introducción de un concepto centrado en un único registro de IVA para agilizar el proceso y mitigar la necesidad de múltiples registros locales dentro de los estados miembros.
3. Sobre la ampliación de la norma del proveedor asimilado a los mercados en línea dedicados al alquiler de alojamientos de corta duración o a la prestación de servicios de transporte de viajeros.

Los contribuyentes deben de conocer estas normas para empezar a prepararse para los cambios radicales que se van a producir en materia de IVA en los años venideros.

Palabras clave

Economía colaborativa ,facturación electrónica, Ventanilla única, Registro único de IVA.

Abstract

On December 8, 2022, the European Commission put forth a set of proposals known as «VAT in the digital age (ViDA)» to modernize the EU VAT system. The aim is to enhance the efficiency of the EU VAT structure for businesses

while also bolstering its resilience against fraudulent activities through the promotion of digitization. The proposed directive encompasses three main focal points («pillars»):

1. The expansion of electronic invoicing and the introduction of obligations related to digital reporting.
2. The introduction of a concept centered around a single VAT registration to streamline the process and mitigate the need for multiple local registrations within member states.
3. The extension of the deemed supplier rule for online marketplaces engaged in short-term accommodation rentals or the provision of passenger transport services.

Taxpayers should be aware of these rules to start preparing for the radical changes that will occur in terms of VAT in the coming years.

Keywords

Sharing economy, electronic Invoicing, one stop shop, Single VAT registration.

Fecha de recepción: 28-06-2023/Fecha de aceptación: 28-07-2023/Fecha de revisión: 28-08-2023

Cómo referenciar: Echevarría , G. (2023). El paquete IVA en la era digital o «ViDA». *Revista Técnica Tributaria* (142), 157-177.

SUMARIO

1. Introducción

2. La economía colaborativa

3. Facturación electrónica e información en tiempo real

3.1. Facturación electrónica nacional

3.2. Sistema de notificación digital para las operaciones intracomunitarias

3.3. Sistema de notificación digital nacional

3.4. Sistema de VIES

3.5. Riesgos de los sistemas de reporting en tiempo real

4. Registro único de IVA

4.1. Inversión del sujeto pasivo

4.2. Ampliación de los sistemas de ventanilla única

5. Conclusión

6. Bibliografía

1. Introducción

La Comisión Europea propuso el pasado 8 de diciembre el paquete IVA en la era digital (ViDA[1]), el que quizás sea la reforma más revolucionaria en materia de este impuesto en la UE que se ha planteado en los últimos años.

Este paquete se compone de una propuesta de modificación de la Directiva[2] 2006/112/CE, del Reglamento 904/2010[3] y del Reglamento de Ejecución 282/2011[4].

Se espera que la propuesta disminuya el déficit recaudatorio en hasta cuatro puntos porcentuales en comparación con el nivel de 2019 y que provoque el incremento de los ingresos por IVA entre 172.000 y 214.000 millones euros en el periodo 2023 y 2032.

El déficit recaudatorio en 2020 se estimaba en torno a los 93 millardos de euros que constituye el 9.1% del 1.02 trillones que se deberían de recaudar en la UE[5]. Aun siendo inferior al 11.4% de déficit recaudatorio de 2017, sigue suponiendo una cifra muy alta que debe de ser reducida. Los Estados miembros, como recuerdan Merkx, Gruson, Verbaan y Van der Doef, tomaron ciertas medidas para reducir este déficit, como fue el caso de España en 2017 o más tarde el de Italia. Estas medidas, no obstante, generan fragmentación en los mecanismos de reporting de IVA en la UE y hacen que los costes de cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA se incrementen sustancialmente en la UE[6].

El paquete ViDA consiste en una serie de medidas de gran alcance para modernizar el sistema de IVA de la UE con el fin de hacerlo más compatible con las formas actuales de hacer negocios digitalmente. Al mismo tiempo, la Comisión tiene la intención de hacer que el sistema del IVA luche, de forma más efectiva, contra el fraude y el llamado «déficit recaudatorio» (*VAT Gap*), mediante la introducción de la facturación digital y la información en tiempo real al estilo del suministro inmediato de información (SII) español que ponga fin a la diversidad de modelos de reporte de operaciones en tiempo real que en los últimos años han proliferado en la UE.

Este paquete se estructura en torno a tres pilares:

- El primero consiste en la modernización de las obligaciones de declaración del IVA introducción de requisitos de notificación digital, que nor-

1 VIDprooveedorA es el acrónimo en inglés de VAT in the digital age.
2 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701
3 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0703
4 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0704
5 European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., et al., *VAT gap in the EU : Report 2022*, Publications Office of the European Union, 2022. Este documento está disponible en línea en: **https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823**
6 Merkx, M; Gruson, J; Verbaan, N; Van Der Doef, B: «VAT in the digital age package: Viv la VIDA or Livin´la VIDA loca?» EC Tax review 2023/3

malizarán la información que deben presentar, en formato electrónico, los sujetos pasivos a las autoridades tributarias sobre cada operación y, en particular, a nivel intracomunitario.

- El segundo está encaminado a crear un nuevo régimen de IVA para las plataformas que operan en los sectores del alquiler de alojamientos de corta duración (menos de 45 días) y del transporte de viajeros para que sean proveedores asimilados a efectos del IVA y recauden el IVA en las operaciones que facilitan.
- El tercero pretende mejorar y ampliar los sistemas existentes de ventanilla única y 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.

Los 27 Estados miembros no han aprobado todavía este paquete de medidas relativas al IVA, pero se estima que, con ciertos cambios, acabará siendo aprobado finalmente, no se sabe si durante la presidencia española o si habrá que esperar a la belga. En todo caso, al menos en la redacción vigente, todo apunta a que sus efectos entonces se producirían, de forma gradual, entre el 1 de enero de 2024 y el 1 de enero de 2028.

En este artículo nos ocuparemos de las principales modificaciones que el paquete VIDA pretende introducir.

2. La economía colaborativa

El término «economía colaborativa» según la Comisión Europea se refiere a *«modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. La economía colaborativa implica a tres categorías de agentes i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias –pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional («pares») o prestadores de servicios que actúen a título profesional («prestadores de servicios profesionales»); ii) usuarios de dichos servicios; y iii) intermediarios que –a través de una plataforma en línea – conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos («plataformas colaborativas»). Por lo general, las transacciones de la economía colaborativa no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro»*[7].

Desde el punto de vista tributario, los funcionarios franceses Pierre Collin y Nicolas Colin han llegado a manifestar que «la economía digital forma parte íntima de la vida de millones de individuos pero su valor añadido se está escapando de nuestro control»[8].

7 Comisión Europea, «*Comunicación de la comisión al parlamento europeo, al consejo, al comité económico y social europeo y al comité de las regiones. Una agenda europea para la economía colaborativa»,* COM(2016) 356 final, p. 3.
8 Beretta, G., «VAT and the Sharing Economy», *World Tax Journal,* 2018, Vol. 10, núm. 3.

Esta tesis se corrobora en el estudio «*VAT in the Digital Age. Vol 2. The VAT Treatment of the Platform Economy*», donde el equipo investigador dirigido por *Economistti Associatti* para la Comisión Europea señala que «*(l)os problemas relacionados con la aplicación de los regímenes especiales para las PYME que operan en la economía de las plataformas son de gran importancia debido principalmente a la posible violación de los principios de igualdad y neutralidad. Los regímenes especiales para las PYME suelen eliminar la necesidad de registrar el IVA o simplificar significativamente el cumplimiento para los microcontribuyentes; por lo general, vienen con una exención de IVA. Esto pone a esos microcontribuyentes en una ventaja, pero se considera que su tamaño (muy) limitado no afecta demasiado negativamente a la igualdad de condiciones del mercado.*

Sin embargo, cuando se trata de la economía de plataformas, las plataformas en línea agregan miles, o millones, de micro proveedores. Por lo tanto, cualquier ventaja en el IVA concedida a las transacciones realizadas por estos proveedores corre el riesgo de inclinar la igualdad de condiciones entre los modelos de negocio tradicionales y los basados en plataformas. Además, los servicios de facilitación de las plataformas podrían eliminar los obstáculos a los que se enfrentan las pequeñas empresas, que justifican la introducción de umbrales de registro del IVA. Con todo, el cumplimiento simplificado del IVA y la menor carga del IVA pueden proporcionar y superar a las empresas más grandes no exentas del IVA y conducir al crecimiento de la escala de las actividades económicas por debajo del umbral del IVA. Esto, a su vez, plantea la cuestión no solo de mantener unas condiciones de competencia equitativas, sino también de garantizar un nivel adecuado de ingresos por IVA»[9].

Así pues, parece que como en la nueva economía muchos particulares y pequeñas empresas pueden prestar sus servicios exentos de IVA a través de una plataforma y, gracias a las economías de escala y el efecto de red, pueden competir directamente con los proveedores tradicionales registrados a efectos del IVA, la competencia es desleal porque, a título de ejemplo, el coste del alojamiento a través de una plataforma puede ser, por término medio, entre un 8% y un 17% más barato que la tarifa media diaria de un hotel regional[10].

De ahí que se proponga que, a partir de 2025, las plataformas de los sectores de alquiler de alojamientos de corta duración (tipo AIRBNB) y del transporte de viajeros (como Uber o Cabify) deban recaudar IVA por operaciones en las que intermedian.

Para conseguir que se exija el IVA por operaciones que actualmente están exentas en muchos Estados (como el alojamiento de corta duración) o no sujetas por razón de quien las presta (porque no alcanzan los umbrales mínimos para ser considerados empresarios o profesionales a efectos del Impuesto), se crea el concepto de «proveedor considerado», tal y como se hizo hace unos años para

9 Economist Associatti, «VAT in the Digital Age. Final report. Volume 2. The VAT Treatment of the Platform Economy», marzo de 2022. Este documento está disponible en línea en: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-12/VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%202.pdf .

10 Exposición de motivos de la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital»

las plataformas tipo Amazon en importaciones de escaso valor o en ventas a distancia por parte de empresarios o profesionales no establecidos en la Unión.

Esta ficción supone que hay dos prestaciones de servicios, una del proveedor subyacente a la plataforma, exenta a efectos del IVA, y otra, sujeta y no exenta de la plataforma a los clientes.

Para que opere esta regla, es preciso que se cumplan una serie de requisitos que se enuncian en el art. 28 bis de la propuesta de modificación de la Directiva 2006/112/CE:

«Cuando un sujeto pasivo, utilizando una interfaz electrónica como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la prestación de servicios de alquiler de alojamiento de corta duración, tal como se contempla en el artículo 135, apartado 3, o de transporte de pasajeros, se considerará que ha recibido y prestado él mismo dichos servicios cuando la persona que preste dichos servicios sea una de las siguientes:

a) una persona que no esté ni establecida, ni identificada a efectos del IVA en un Estado miembro;

b) una persona que no sea sujeto pasivo;

c) un sujeto pasivo que realice exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios respecto de las cuales el IVA no sea deducible;

d) una persona jurídica que no tenga la condición sujeto pasivo;

e) un sujeto pasivo que se beneficie del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas;

f)un sujeto pasivo, acogido al régimen especial de las pequeñas empresas.»

El término facilitar se define de una forma tan amplia que parece casi imposible que las plataformas puedan esquivar el art. 28 bis[11].

«A efectos de la aplicación del artículo 28 bis de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «facilitar» la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ofrezca servicios de alquiler de alojamientos de corta duración o de transporte de pasajeros a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una prestación de servicios a través de esa interfaz electrónica.

No obstante, no se considerará que un sujeto pasivo facilita la prestación de un servicio de alquiler de alojamientos de corta duración o de transporte de pasajeros si se cumplen todas las condiciones siguientes:

a) cuando ese sujeto pasivo no establezca, de manera directa o indirecta, los términos o condiciones en que se efectúa la prestación;

11 Art. 9 Ter de la propuesta de Reglamento de ejecución del consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA (https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0704).

b) cuando ese sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados;

c) cuando ese sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en la prestación del servicio».

En ese mismo precepto en el apartado 2 se establece que el art. 28bis no será aplicable a los sujetos pasivos que solo se encarguen de las siguientes actividades:

«a) tramitación de los pagos en relación con la oferta de alquiler de alojamientos de corta duración o transporte de pasajeros;

b) listado o la publicidad del alquiler de alojamientos de corta duración o del transporte de pasajeros;

c) reorientación o la transferencia de clientes a otras interfaces electrónicas en las que los servicios de alquiler de alojamiento de corta duración o de transporte de pasajeros se ofrezcan a la venta, sin ninguna otra intervención en la prestación».

En la práctica, si el proveedor subyacente no proporciona a la plataforma un NIF IVA, resulta aplicable la ficción del art. 28 bis, como dispone el art. 9 quater del Reglamento 282/2011. Eso no significa que no tenga que tenerlo porque si lo tuviera y perteneciera a alguna de las categorías previstas en las letras c) a f) del artículo 28 (sujetos pasivos que realicen operaciones respecto de las cuales el IVA no se deducible, o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos o sujetos pasivos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca), dicho número de identificación a efectos del IVA no se deberá comunicar a la plataforma que facilite el servicio.

Sin embargo, esta norma resulta incoherente desde el punto de vista técnico, como señala la profesora Nevia Čičin-Šain, de la Universidad de Viena, en un reciente trabajo:

«Para que las normas sobre proveedores considerados sean viables en la práctica, la plataforma debe aplicar las disposiciones que considere cuando no reciba un número de IVA válido del proveedor subyacente, de conformidad con la propuesta de artículo 9 quater, primera frase, del Reglamento de Ejecución del IV». Sin embargo, cuando los proveedores subyacentes cuenta con un NIF IVA «por ejemplo, en los Estados miembros en los que las PYME están identificadas a efectos del IVA, o si lo obtuvieron para adquisiciones intracomunitarias o incluso para inversión del sujeto pasivo nacional. la segunda frase del artículo 9 quater propuesto estipula que tienen prohibido comunicar sus números de IVA a la plataforma.

Esta prohibición parece estar en contradicción con la obligación de comunicar el número de IVA a la plataforma impuesta por otras normas. El actual artículo 55 del Reglamento de ejecución sobre exige que los sujetos pasivos y las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que estén identificadas a efectos del IVA estarán obligados cuando actúen en calidad de tales a comunicar a sus proveedores de bienes o prestadores de servicios su NIF IVA, por ejemplo sobre la base del artículo 196 del IVA (inversión del sujeto pasivo) con respecto

a los servicios recibidos comuniquen su número de IVA a su prestador de servicios. Por lo tanto, sobre la base de esta norma, una PYME que compre servicios de facilitación transfronterizos de la plataforma facilitadora tendría que comunicar su número de IVA a la plataforma. Además, la CAD 7 también exige a los operadores de plataformas de comunicación de información que recopilen los números de IVA de sus vendedores sujetos a comunicación de información cuando proporcionen, entre otras cosas, el alquiler de bienes inmuebles o el alquiler de cualquier modo de transporte (es decir, sectores también cubiertos por las normas ViDA propuestas).

(...) En Nueva Zelanda, las reglas propuestas de proveedores considerados para la economía colaborativa no se enfrentan al mismo problema, ya que las reglas deberían aplicarse también cuando el proveedor subyacente es una empresa registrada en GST. Sin embargo, las grandes empresas como los hoteles pueden celebrar acuerdos por escrito con los mercados de que seguirán siendo responsables de cobrar y devolver el GST en el alojamiento proporcionado»[12].

Al poner en contacto a proveedores con clientes, las plataformas ganan una comisión y su calificación siempre ha sido controvertida (o servicios electrónicos o de intermediación con reglas distintas de localización). Parece que, de acuerdo con el art. 46 bis, se ha decidido que este tipo de servicios se califiquen como de intermediación que se gravan allá donde se localiza la prestación subyacente cuando no se prestan a empresarios o profesionales. En caso contrario, tributarían allá donde el destinatario de los servicios está establecido. Está claro que este criterio favorece los destinos turísticos mientras que si se hubiera optado por tratar estos servicios como electrónicos se beneficiaría el estado miembro del que procede el turista, como ha señalado el Estudio de *Economistti Associatti* anteriormente citado[13].

También se ha decidido que los servicios de alquiler de corta duración pierdan la exención en el Impuesto de que gozaban en muchos Estados miembros como España por ser equiparables a los servicios hoteleros, que pasan a estar plenamente sujetos al IVA según el art. 135.3 de la propuesta de Directiva.

Otra cuestión que para las plataformas resulta particularmente gravosa es la de las obligaciones registrales del art. 242 bis. De la Directiva 2006/112/CE. En el caso de las prestaciones no incluidas en el modelo de proveedor considerado, la plataforma estará obligada a conservar los registros relativos tanto a las prestaciones de empresa a empresa (B2B) como a las de empresa a consumidor (B2C)). Para las prestaciones de servicios que se ajusten al modelo de sujeto pasivo considerado proveedor, se aplicarán las normas registrales habituales en el sistema IVA.

Para que las plataformas puedan cumplir con estas obligaciones de IVA se les ofrece la posibilidad de utilizar un sistema de ventanilla única que les permita pagar en un solo Estado miembro todo el IVA que adeudan en los otros

12 Čičin-Šain, Nevia , «Newly proposed VAT Rules for Sharing Economy Platforms - Some Fine-Tuning Needed?», *Kluwer International Blog*, 22 de Marzo de 2023

13 Economisttti Associatti, op. cit., p.126.

Estados, sin que pueda utilizarse dicho sistema para deducir cuotas de IVA incurridas en aquéllos.

Por último, se establece que las operaciones en las que la plataforma sea el proveedor considerado no se incluyen en el régimen especial de agencias de viajes y que las prestaciones del servicio como proveedor considerado por parte de la plataforma al cliente final no deben de afectar al derecho a la deducción de la plataforma por sus actividades según el propuesto art. 172bis de la Directiva de IVA.

Como señalan a este respecto, Merkx, Gruson, Verbaan y Van Der Doef[14]:

> *«(t)al disposición sobre el derecho de deducción de la plataforma no está incluida en la disposición actual del artículo 14 bis de la Directiva del IVA [sobre plataformas de comercio electrónico] ni la propuesta de ampliación de esta. Por lo tanto, concluimos que, para esas disposiciones, las entregas para los que la plataforma es un proveedor considerado pueden, en principio, tenerse en cuenta para: determinar el derecho a deducir el IVA. La diferencia podría explicarse por el hecho de que las entregas efectuadas en virtud de la prestación considerada estarán probablemente sujetas al IVA y no estarán exentas. Los suministros propios de la plataforma probablemente también serán gravados. Sin embargo, creemos que independientemente de si los suministros están exentos o gravados, no deben influir en el derecho a deducir de la plataforma porque distorsionará la medida en que la plataforma tiene derecho a deducir el IVA. ¿Qué sucede si, por ejemplo, un hospital establece una plataforma para el suministro de equipos médicos para los que es el proveedor en virtud de la disposición ampliada sobre el proveedor considerado (...) Su prorrata de deducción se verá incrementada por las ventas por las que esté obligado a pagar el IVA en virtud de las disposiciones que se consideren, aunque sus costes correspondientes a esta actividad sean limitado a su servicio de conexión de compradores y vendedores y no al suministro real de estos bienes (...) El artículo 172 bis de la Directiva del IVA debe considerarse —teniendo en cuenta este punto de vista— una aclaración de este hecho».*

Una crítica que se puede realizar a la propuesta sobre la regulación en IVA de las plataformas es que, al no permitir el derecho a la deducción de los proveedores subyacentes el precio de la prestación de sus servicios tendrá que incrementarse en comparación con lo que repercuten los operadores tradicionales que sí que pueden deducirse el IVA, tal y como Giorgio Beretta ha señalado[15]: «*es importante disponer de un amplio ámbito de aplicación de la fiscalidad y, por tanto, de una definición amplia de sujeto pasivo para evitar los efectos acumulativos del sistema del IVA derivados de la pérdida de deducciones. Al mismo tiempo, sin embargo, extender demasiado el concepto de sujeto pasivo y de actividad económica tiene el gran inconveniente de atraer a un número creciente de particulares al sistema tributario, a pesar de que la realidad económica apunta hacia el consumo».*

14 Merkx, Gruson, Verbaan y Van Der Doef, *op. cit.,* p.136

15 Beretta,G: «VAT and the Sharing Economy», *World Tax Journal*, 2018, vol 10, núm. 3.

3. Facturación electrónica e información en tiempo real

3.1. Facturación electrónica nacional

A partir de 1 de enero de 2024, se dará la libertad a los Estados miembros para que establezcan de forma obligatoria la facturación electrónica siempre y cuando cumplan con los estándares de la Directiva 2014/55/UE[16], relativa a la facturación electrónica estructurada en la contratación pública, que regula la facturación electrónica en las operaciones entre empresas y Administraciones públicas.

En este sentido, el propuesto art. 217 de la Propuesta de modificación de la Directiva del IVA establece que «*se entenderá por «factura electrónica» aquella factura que contenga la información requerida por la presente Directiva y que haya sido expedida, transmitida y recibida en un formato electrónico estructurado que permita su tratamiento automático y electrónico».*

Con esa definición se asegura el alineamiento pleno con lo establecido por la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, relativa a la facturación electrónica en la contratación pública, por la que la factura electrónica se delimita como «la *factura emitida, transmitida y recibida en un formato electrónico estructurado que permita su tratamiento automatizado y electrónico».*

Además, se señala en la propuesta de modificación de la Directiva de IVA que los Estados miembros no tendrán que pedir autorización expresa del Consejo de la UE como es el caso en la actualidad (art. 395 de la Directiva de IVA), para que se les permita aplicar la obligación de expedir facturas electrónicas para las operaciones entre sujetos pasivos establecidos en sus respectivos Estados miembros para poder luchar contra el fraude y la evasión fiscal así como reducir los costes administrativos tanto para los contribuyentes como para la Administración tributaria.

El artículo 218 establece que, a partir de 1 de enero de 2028, la facturación electrónica estructurada será el sistema por defecto para la expedición de facturas. El uso de facturas en papel solo será posible en las situaciones que los Estados miembros las autoricen excluyendo los supuestos que entran en el ámbito de aplicación de la notificación digital intracomunitaria.

Desde la entrada en vigor de este sistema de facturación electrónica intracomunitaria, los Estados miembros que hayan introducido previamente sistemas de facturación electrónica deberán converger al modelo comunitario basado en la Directiva 2014/55/UE anteriormente mencionada.

Se establece que no podrá ser posible someter la facturación electrónica a un procedimiento de verificación obligatoria previa por parte de las Autoridades tributarias, como el que rige en Italia.

16 Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, relativa a la facturación electrónica en la contratación pública.

En el caso de entregas intracomunitarias de bienes exentas y de servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos sometidos a la inversión del sujeto pasivo, el artículo 222 establece un plazo de dos días a partir del devengo del Impuesto para la expedición de facturas en estos casos.

En la propuesta de modificación de la Directiva del IVA, se suprime el art. 223 por lo que no será posible seguir emitiendo facturas recapitulativas algo que afectará no sólo a las operaciones intracomunitarias, sino también a las nacionales. Esta medida es posible que provoque reacciones negativas entre los sectores empresariales, por lo que no es descartable que se revise y matice.

Asimismo, se modifica el art. 226 para garantizar la inclusión en la factura de todos los datos que deben comunicarse a través del sistema de notificación digital intracomunitaria tales como:

- El identificador de la cuenta bancaria en la que se abonará el pago de la factura (IBAN).
- Las fechas de vencimiento del pago de las operaciones o cuando se acuerden pagos parciales las fechas e importes de cada pago.
- El importe de cada pago relacionado con una operación concreta.
- En el caso de una factura rectificativa, la identificación de la factura inicial que es rectificada mediante la inclusión del número secuencial de la factura que se modifica.

3.2. Sistema de notificación digital para las operaciones intracomunitarias

A partir de 1 de enero de 2028 se impondrá la obligación de reportar transacción por transacción todas las operaciones intracomunitarias que actualmente se declaran con carácter mensual en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (el modelo 349 en el caso de España):

- Entregas intracomunitarias de bienes
- Transferencias de stock
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes
- Prestaciones de servicios intracomunitarias

Hay que precisar que las existencias de reserva del artículo 17 bis de la Directiva 2006/112/CE no tendrán que comunicarse a través del sistema de notificación digital, ya que el régimen que regula estas operaciones se suprime con efectos 1 de enero de 2026.

Asimismo, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios sujetas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, de conformidad con el artículo 194 de la Directiva del IVA, también se incluirán en el suministro de información

digital a partir de 1 de enero de 2028, lo cual tiene sentido ya que desde 1 de enero de 2025, se debían de incluir en las declaraciones recapitulativas periódicas según la modificación del art. 262.1.c de la Directiva.

Esta obligación afectará tanto a los proveedores de los bienes y servicios como a los adquirentes de estos.

La obligación de información tendrá que ser cumplida con el límite de dos días hábiles desde la expedición de la factura o desde que se tendría que haber expedido la factura.

En caso de no cumplirse con esa obligación de información digital, bien por omisión o por errores en la cumplimentación, el art. 138.1 bis establece que la exención con derecho a la deducción propia de las entregas intracomunitarias de bienes se perdería. Se han añadido nuevos campos para mejorar la detección del fraude tales como la referencia a la factura anterior en caso de rectificación de facturas, la identificación de la cuenta bancaria en la que se abonará el pago de la factura y las fechas acordadas para el pago del importe de la operación.

Por otro lado, no podrá exigirse información adicional por parte de los Estados miembros con el fin de reducir cargas administrativas a los sujetos pasivos y no crear un nuevo babel en materia de *reporting* intracomunitario.

3.3. Sistema de notificación digital nacional

A partir de Enero de 2028, se prevé una armonización de los sistemas de notificación nacionales como el SII español bien estén en vigor o se planteen introducir mediante la utilización de un formato común tanto para las operaciones nacionales como para las intracomunitarias. Se trata de que las empresas puedan presentar sus datos con arreglo a la norma europea en cualquier Estado miembro, sin necesidad de adaptarse a los diferentes sistemas de notificación.

Para el modelo de facturación electrónica de «preliquidación» en Italia, como señalan Merkx, Gruson, Verbaan y Van der Doef «*la introducción de ViDA tendrá un gran impacto en la configuración actual de su sistema de facturación electrónica. Además, lo más probable es que los países en los que se exija la presentación de SAF-T o de listados locales de ventas y compras tengan que volver a evaluar si, y en qué medida, estas obligaciones de información periódica están permitidas en virtud de la nueva norma de la UE para la presentación de informes digitales en tiempo (casi) real. El sistema de notificación en tiempo real tal como se introdujo actualmente en Hungría, y en España después de la introducción adicional de la facturación electrónica B2B obligatoria, parece cumplir principalmente con el estándar previsto de la UE y lo más probable es que no requiera una reforma completa de su configuración. Sin embargo, dada la incertidumbre sobre las características del modelo de notificación digital adoptado por la Comisión Europea, es difícil evaluar con más detalle cuál será el impacto en las obligaciones de información en tiempo real*»[17].

17 Merkx, Gruson, Verbaan y Van der Doef «VAT in the Digital Age Package», *op. cit.*, p.133

Con el objetivo de lograr la armonización de los sistemas de notificación, no basta con que los futuros sistemas se apliquen con arreglo a las características establecidas en la presente iniciativa, sino que los Estados miembros que ya dispongan de sistemas de notificación para estas operaciones tendrán que adaptarlos a las características del sistema armonizado. A tal fin, la iniciativa exige que esta adaptación tenga lugar a más tardar en 2028.

El propuesto artículo 271 *bis*, permite a los Estados miembros establecer un sistema de notificación tanto para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos en su territorio (B2B) como para cualquier otro tipo de operación (B2C).

Es importante señalar que este precepto permite a los Estados introducir sistemas de notificación digital a nivel nacional pero no impone ese tipo de reporting en tiempo real.

Las características del sistema de notificación nacional incluidas en el artículo 271 *ter* son similares a las previstas para las operaciones intracomunitarias:

- La comunicación de información por cada operación individual;
- Transmisión de los datos dos días hábiles después de la expedición de la factura, o después de la fecha en que la factura debería haberse expedido cuando el sujeto pasivo no haya cumplido su obligación de emitir una factura;
- Transmisión de datos directamente por el sujeto pasivo o a través de un proveedor de servicios;
- Transmisión de datos procedentes de facturas electrónicas que cumplan con la norma europea sobre facturación electrónica y la lista de sus sintaxis de conformidad con la Directiva 2014/55/UE.

3.4. Sistema de VIES

Mediante la modificación del Reglamento 904/2010 sobre cooperación administrativa relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, se propone la creación de un sistema electrónico central de información sobre el IVA que se conoce como VIES[18] central.

El VIES central tendrá capacidad para agregar por sujeto pasivo la información sobre las operaciones transfronterizas entre empresas (B2B) transmitida por los Estados miembros. También permitirá cotejar las entregas de bienes y prestaciones de servicios intracomunitarias notificadas con los datos sobre adquisiciones intracomunitarias transmitidos.

18 VIES es el acrónimo de «VAT Information & Exchange System. Es un **motor de búsqueda** de números de identificación de IVA intracomunitarios perteneciente a la Comisión Europea..

Permitirá asimismo el tratamiento de la información transmitida por los Estados miembros junto con otra información sobre el IVA que se intercambie en virtud del Reglamento 904/2010, como los datos aduaneros o de pago, y conservar dicha información únicamente durante el período necesario para que las autoridades tributarias lleven a cabo controles del IVA.

La información se conservará en el VIES central durante cinco años, a fin de proporcionar a los Estados miembros un plazo razonable para llevar a cabo auditorías del IVA. Transcurrido ese plazo, los datos se suprimirán definitivamente.

Solo tendrán acceso al VIES central funcionarios autorizados designados por sus respectivos Estados miembros y ello únicamente a efectos de control de la correcta aplicación de la legislación en materia de IVA y de lucha contra el fraude del IVA. En términos de almacenamiento, el VIES central garantizará un nivel de seguridad adecuado de conformidad con las normas que regulan el tratamiento de los datos personales por las instituciones de la UE.

El intercambio de información entre las autoridades tributarias nacionales y el VIES central se efectuará a través de una red común de comunicaciones segura. Dicha red vehicula actualmente los intercambios de información entre las autoridades tributarias y aduaneras y cuenta con todos los elementos necesarios en materia de seguridad (incluido el cifrado de la información).

3.5. Riesgos de los sistemas de reporting en tiempo real

Papis-Almansa ha señalado que la propuesta plantea ciertas dudas y preocupaciones. En primer lugar, en cuanto a los retos que plantea el uso de las nuevas tecnologías en el contexto de los valores y principios constitucionales, incluidos los derechos humanos y el Derecho primario de la UE, pero también en el contexto de los principios subyacentes del IVA, como el principio de neutralidad[19].

Según esta autora, estos sistemas de información en tiempo real «*prevén la recopilación, el almacenamiento y el análisis de una gran cantidad de datos, también información que permita la identificación de personas físicas y, por lo tanto, datos personales. Por su propia naturaleza, esto implica una injerencia en el derecho a la intimidad y en el derecho a proteger los datos personales (artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en lo sucesivo, «Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea»). (...) Aunque las normas propuestas sobre cooperación administrativa limitan el uso de los datos recogidos en el VIES a efectos de lucha contra el fraude, no se prevé ninguna limitación equivalente para el uso de la información recogida mediante facturación electrónica en el contexto nacional, o para la misma información sincronizada con otros sistemas «conectados».*

19 Pap Papis-Almansa, «VAT in the Digital Age. Real-Time Digital Reporting Cased on E-Invoicing for Businesses», *H&I*, 2023/22.

Otra cuestión sumamente relevante es la de la compatibilidad del principio de neutralidad con medidas contra el fraude. El TJUE ha plasmado en su jurisprudencia la superioridad de los requisitos materiales sobre los requisitos formales[20].

Estas advertencias de Papis-Almansa son extremadamente serias porque vaticinan un sistema en el que el formalismo primará sobre todo lo demás:

«El recurso a los sistemas de notificación digital para luchar contra el fraude también debe estar en consonancia con los principios subyacentes del IVA, como el principio de neutralidad del impuesto para los sujetos pasivos, una de cuyas consecuencias es la superioridad de los requisitos materiales sobre los formales».

Esta autora subraya asimismo que no puede ser que «la *falta de pago del IVA repercutido a las autoridades tributarias o el incumplimiento de los requisitos formales den lugar, por sí solos, a la limitación automática de los derechos del contribuyente, como el derecho a deducir el IVA soportado. Tales «asimetrías» por sí mismas no deben considerarse fraudulentas o abusivas Es difícil concluir que tal medida sea estrictamente necesaria y proporcionada al objetivo de lucha contra el fraude del IVA, habida cuenta de la gravedad de la injerencia en el derecho a la intimidad de las personas. El acceso, por parte de las autoridades tributarias, a la información sobre compras personales por parte de particulares supone un grave riesgo para la intimidad y debe considerarse equivalente a vigilancia ilegal»*[21].

4. Registro único de IVA

Se pretende evitar la necesidad de múltiples registros a efectos del IVA en la UE para lo que se propone mejorar y ampliar los sistemas existentes de ventanilla única, así como extender los supuestos 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.

20 Entre otros, C-518/14 Senatex - Deducción del IVA por facturas no conformes (par, 28 y 29); C-664/16 (Vadan) - Inexistencia de derecho a deducir el IVA en ausencia de facturas (apartados 39 y 40) y C-610/19 (Vikingo Fővállalkozó Kft.) - Derecho a deducir el IVA aunque las facturas no puedan considerarse creíbles (apartado 43). En este sentido en el apartado 28 de la sentencia del TJUE de 15 de Septiembre de 2016, C-518/14, caso Senatex, el TJUE dispuso que
«En virtud del artículo 167 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción figuran en el artículo 168, letra a), de esta Directiva. Así, para poder disfrutar del expresado derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 28 y jurisprudencia citada)».

21 Papis-Almansa, «VAT in the Digital Age. Real-Time Digital Reporting Cased on E-Invoicing for Businesses», op. cit.

4.1. Inversión del sujeto pasivo

Con el fin de reducir al mínimo la necesidad de registrarse en el Estado miembro en el que tenga lugar la imposición de una entrega o prestación nacional B2B, la modificación del artículo 194 a partir de 1 de Enero de 2025, torna obligatorio la aplicación del mecanismo de inversión cuando un proveedor no establecido a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se devengue el IVA efectúa entregas de bienes o prestaciones de servicios a una persona identificada a efectos del IVA en dicho Estado miembro. Por lo cual, ese proveedor no requerirá de un NIF IVA en otros Estados miembros para realizar tales operaciones.

Esta modificación normativa, no supondrá un impacto significativo en Estados miembros como España donde esa regla ya se adoptó cuando era voluntaria para los Estados miembros, desde hace años.

Se excluye de la aplicación obligatoria del mecanismo de inversión del sujeto pasivo las entregas de bienes del Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Estas operaciones sometidas a inversión del sujeto pasivo como hemos comentado previamente deberán mencionarse en las declaraciones recapitulativas a partir 2025 y a partir de 2028 de forma transaccional.

4.2. Ampliación de los sistemas de ventanilla única

Los sistemas de ventanilla única permiten a las empresas de la UE y de fuera de la UE que no están registradas a efectos del IVA en el Estado miembro en el que las transacciones están sujetas al IVA, registrarse en relación con transacciones B2C en uno de los Estados miembros de la UE y cumplir en línea en el Estado miembro de registro con las obligaciones en materia de IVA (registro, presentación periódica de declaraciones de IVA, pago del IVA) en todos los demás Estados miembros. Los tipos de IVA aplicables son los tipos de IVA de los Estados miembros de consumo. El Estado miembro de registro es responsable de distribuir los ingresos del IVA a los Estados miembros en los que se devenga el IVA.

Sin embargo, los sistemas de ventanilla única son facultativos y, además, el sistema IOSS se limita a la importación de bienes de escaso valor.

4.2.1. Régimen exterior a la Unión

El actual ámbito de aplicación del régimen especial cubre todos los servicios que sujetos pasivos no establecidos en la UE presten a personas que no sean sujetos pasivos y que, de conformidad con las reglas de localización de las prestaciones de servicios, tengan lugar en un Estado miembro.

Con el paquete VIDA se propone ampliar esta modalidad de ventanilla única a los servicios prestados por empresas no pertenecientes a la UE a todos los consumidores finales, incluso si no tienen su domicilio permanente o residencia habitual en un Estado miembro.

Los Estados miembros ya no podrán disponer que el impuesto sea exigible a más tardar en el momento en que el proveedor expida la factura correspondiente o reciba el pago del cliente.

Asimismo, las modificaciones de las declaraciones de IVA pueden realizarse en la misma declaración en la medida en que estas modificaciones tengan lugar antes del momento en que se requirió la presentación de la declaración.

4.2.2. Régimen de la Unión

Desde 1 de julio de 2021 en este régimen de ventanilla única se pueden declarar las siguientes operaciones:

- Prestaciones transfronterizas de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica a personas que no tienen la condición de sujeto pasivo en la UE
- Cualquier otra prestación de servicios transfronteriza a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo que lleve a cabo en la UE
- Todas las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.
- Las interfaces electrónicas a los que aplique la ficción del proveedor considerado pueden declarar ventas intracomunitarias a distancia de bienes, así como determinadas entregas nacionales de bienes en este régimen de la Unión.

Dado que con el paquete VIDA, el concepto de venta intracomunitaria a distancia de bienes se amplía para incluir los bienes de ocasión, las obras de arte, los objetos de colección y las antigüedades, estas operaciones estarán sujetas al IVA en el Estado miembro de destino y los proveedores podrán satisfacer el IVA a través del régimen de la Unión.

Las entregas de objetos de arte y antigüedades sin expedición ni transporte (o las entregas en las que la expedición o el transporte de los bienes comienza y termina en el mismo Estado miembro) se gravarán en el lugar de residencia del adquiriente.

A efectos del régimen de la Unión, la definición de Estado miembro de consumo se ampliará para incluir las entregas de bienes de montaje o instalación, las entregas de bienes a bordo de buques, aeronaves o trenes, y las entregas de gas, electricidad, calefacción y refrigeración, y las entregas nacionales de bienes.

El régimen de la Unión también puede utilizarse en la medida en que estos bienes se entreguen a empresas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA.

Por otro lado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios a tipo cero y exentas están cubiertas por este régimen de ventanilla única.

Las modificaciones de las declaraciones de IVA de esta modalidad después del momento en que tuvo que presentarse la declaración deben realizarse en una declaración posterior.

4.2.3. Régimen de importación (IOSS)

El IOSS son las siglas de Import One Stop Shop. Es un régimen simplificado de recaudación del IVA a la importación de envíos de escaso valor (máximo de 150 euros), que permite que su liquidación e ingreso se haga por el proveedor/plataforma electrónica de manera periódica, y en el Estado Miembro en el que se registró, por todas las operaciones de pequeños envíos con destino final a consumidores en cualquier Estado miembro de la Unión Europea. En este régimen, la importación está exenta de IVA.

Será la plataforma quien lo repercuta en la compra al cliente y quien lo ingrese de forma periódica.

El uso del sistema IOSS será obligatorio para las interfaces electrónicas que faciliten ciertas ventas a distancia de mercancías importadas como proveedores considerados.

4.2.4. Régimen para transferencias de stock (o de bienes propios)

A diferencia de los demás sistemas de ventanilla única, el régimen establecido para transferencias de bienes propios se aplica a las operaciones B2B.

Se introduce el sistema de ventanilla única para las transferencias de stock intracomunitarias por lo que el sistema de acuerdos sobre existencias de reserva o call off stock deviene obsoleto a partir del 1 de enero de 2026. En este sentido, se prevé un plazo de doce meses para que puedan ultimarse los acuerdos sobre existencias de reserva celebrados hasta el 31 de diciembre de 2024 (inclusive).

El nuevo régimen de ventanilla única para transferencias de stock está a disposición de tanto las empresas de la UE como las de fuera de la UE.

El Estado miembro de registro será donde esté establecido el que transfiere los bienes de un Estado miembro a otro o en caso de no estar establecido en la UE, donde tenga un establecimiento permanente o, en su defecto donde se inicie el transporte de los bienes propios pudiendo elegir uno en concreto en caso de enviar bienes desde varios.

Una vez que apliquen el nuevo sistema de ventanilla única, quienes realizan transferencia de stocks deben utilizar el sistema para todas las demás transferencias de bienes propios.

Hay obligación de presentar una declaración electrónica de IVA todos los meses, incluso si no han transferido ningún bien propio en ese mes. Las declaraciones de IVA deben especificar los Estados miembros de destino.

La aplicación del nuevo régimen para las transferencias de bienes propios tiene la consecuencia de que la adquisición intracomunitaria por quien transfiere los bienes en el Estado miembro de destino estará exenta del IVA, porque de lo contrario, conllevarían la obligación de obtener registros de IVA para declarar y liquidar el IVA de esas operaciones.

Quedan excluidos del régimen especial los bienes de inversión o los bienes que no permitan el disfrute pleno del derecho a deducción en el Estado miembro en el que tenga lugar la adquisición intracomunitaria .

A este respecto Pawel Mikula ha señalado en un reciente artículo[22] que «*la introducción de esta solución puede facilitar las obligaciones de cumplimiento para las empresas que mueven sus propios productos entre almacenes ubicados en diferentes países para su venta a varios clientes previamente indefinidos. La transferencia de mercancías propias a un almacén en el país de destino se comunicará a través del sistema de ventanilla única en el Estado miembro de identificación. Dados los otros cambios (...), las entregas locales B2C y B2B posteriores en el país de destino no deberían requerir registro de IVA alguno. Esto se debe a que el primero también se liquidará a través del sistema de ventanilla única, mientras que el segundo se liquidará a través de un mecanismo uniforme de inversión del sujeto pasivo en toda la Unión. Este cambio, en particular, ofrecerá un beneficio para las entidades que venden en diferentes países de la UE, donde el envío de bienes al consumidor no se realiza desde una sola ubicación, sino desde almacenes ubicados en otros países de la UE. También es probable que esta área de cambio elimine una serie de numerosas y serias dudas interpretativas relacionadas con la aplicación del actual régimen de existencias de reserva».*

5. Conclusión

Estamos ante una reforma de gran calado que, en caso de aprobarse, revolucionará el sistema de IVA en muchos frentes. Habrá perjudicados como las plataformas de alojamiento a corto plazo y de transporte. Pero también habrá beneficiarios, como las empresas multinacionales, que verán como los sistemas de notificación digital se armonizan dentro de la UE gracias a este paquete o las plataformas de comercio electrónico en lo que respecta al nuevo régimen de reporte de las transferencias de stock, que reducirá la necesidad de disponer de números de identificación fiscal a efectos de IVA para aquéllos. Otra área que puede ser igualmente controvertida es la de la relación entre requisitos formales y materiales que hemos visto anteriormente. Estos sistemas de información en tiempo real ponen el énfasis en las formalidades a expensas de requisitos materiales que son en los que se fundamenta el derecho a la deducción del Impuesto.

22 Mikula, Pawel: «VAT in the Digital Age. Introduction of a single VAT registration across the EU, *H&I,* 2023/24.

Por eso, la forma en la que se aplican en la práctica resultará de vital importancia para valorar si no se han incurrido en excesos que provoquen lesiones a las garantías y derechos de los contribuyentes.

Habrá que ver en qué queda esta propuesta y si durante las negociaciones con los Estados miembros no se quede desdibujado.

A modo de colofón, no podemos dejar de citar a Pawel MIkula[23] cuando advierte que se avecina más complejidad en el funcionamiento del IVA en la UE porque la prometida simplificación siempre pasa por más complejidad ¿o no?

6. Bibliografía

Beretta, G., «VAT and the Sharing Economy». World Tax Journal, 2018 (Volume 10), núm. 3.

Čičin-Šain, Nevia : «Newly proposed VAT rules for sharing economy platforms - some fine-tuning needed?» Kluwer International Blog, 22 de marzo de 2023.

Comisión Europea, Dirección General de Tributación y Aduanas, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., et al., «VAT gap in the EU : report 2022», Publications Office of the European Union, 2022

Economist Associatti, «VAT in the digital age. Final report. Volume 2. The VAT treatment of the platform economy» de Marzo de 2022

Echevarria Zubeldia, G, «La Economía colaborativa tendrá su propio régimen de IVA en 2025», *Carta Tributaria*, Revista de Opinión, núm. 95, febrero de 2023.

– «El IVA en la era digital (VIDA): Hacia un registro de IVA único». Carta Tributaria., núm. 96, marzo de 2023.

– «El IVA en la era digital (VIDA): facturación electrónica y reporting en tiempo real». Carta Tributaria, núm. 97, abril de 2023.

Merkx, M; Gruson, J; Verbaan, N; Van Der Doef, B, «VAT in the digital age package: VivA la VIDA or Livin´ la VIDA loca?». EC Tax review 2023/3

Mikula,P.: «VAT in the Digital Age. Introduction of a single VAT registration across the EU». H&I 2023/24

Papis-Almansa, M., «VAT in the Digital Age. Real-time digital reporting based on e-invoicing for Businesses», H&I, 2023/22.

23 Este autor señala que «ViDA en el ámbito del registro único del IVA introduce otros cambios no mencionados, pero menos fundamentales, en la Directiva del IVA, así como algunas normas aclaratorias y detalladas en el Reglamento de aplicación del IVA y el Reglamento de cooperación del IVA. Se espera que el proyecto contribuya a reducir las obligaciones de cumplimiento administrativo para los contribuyentes del IVA. Un efecto secundario inevitable de estos reglamentos puede ser la considerable complejidad del funcionamiento legal del sistema del IVA: los reglamentos introducen una serie de conceptos y mecanismos nuevos y complicados, y son difíciles de interpretar. Debido a ello, pueden dar lugar a nuevos problemas de interpretación y pueden afectar negativamente a la coherencia de la interpretación del sistema jurídico global del IVA». Mikula, P.: «VAT in the Digital Age. Introduction of a single VAT registration across the EU», *op. cit.*