

Modificación del IVA del comercio electrónico a partir del 1 de julio

En el BOE del día 28 de abril se ha publicado el Real Decreto-ley 7/2021 de transposición de directivas de la Unión Europea en diversas materias, entre las que se encuentran dos normas comunitarias que regulan el tratamiento del IVA en el comercio electrónico, para que tribute en el país de destino. En este sentido se crea una ventanilla única, con el fin de que se realice una sola declaración-liquidación de IVA, presentada por vía electrónica ante la administración tributaria del Estado miembro por el que haya optado.

Le informamos que se ha aprobado el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril (en adelante, RDL 7/2021), donde, entre otras cuestiones, se ha incorporado la **prórroga hasta el 31 de diciembre de 2021 del IVA a tipo cero** para las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de material de protección sanitaria (mascarillas, gel desinfectante y el resto de productos de protección personal) que realizan las Administraciones Públicas, los centros sanitarios públicos o privados o las entidades sociales ante la COVID-19. Además, en este mismo RDL 7/2021 se trasponen Directivas de la UE en diversas materias, entre las que se encuentran **dos normas comunitarias que regulan el tratamiento del IVA en el comercio electrónico**, para que tribute en el país de destino.

En concreto, este Real Decreto-ley transpone la Directiva 2017/2455 sobre obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, y la Directiva 2019/1995 sobre ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes. Estas Directivas establecen las reglas de tributación en las ventas de bienes y prestaciones de servicios contratadas 'on line' por consumidores comunitarios, y que son enviados o prestados por empresarios desde otro Estado miembro o un país tercero.

Estas operaciones, **a partir del 1 de julio de 2021**, quedan sujetas al IVA en el Estado miembro de llegada de la mercancía o de establecimiento del destinatario, por lo que consolidan la generalización del principio de **tributación en destino en el IVA**.

Por otra parte, la gestión tributaria del comercio electrónico en el IVA se sustenta en la **ampliación de los regímenes especiales de ventanilla única** que pasan a ser el procedimiento específico previsto por la ley para la gestión y recaudación del IVA devengado por estas operaciones a nivel comunitario. La nueva regulación del comercio electrónico en el IVA involucra también, por primera vez, 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.

A continuación, les resumimos estas medidas adoptadas por el legislador europeo objeto de transposición, advirtiendo que el RDL7/2021 **debe ser objeto de desarrollo**, exigiéndose la reforma del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), así como la aprobación y modificación de distintos modelos de

autoliquidación o de gestión censal.

1. Ventas a distancia

1.1. Delimitación de ventas a distancia

Se incluye un nuevo apartado tercero en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) para delimitar el concepto de ventas a distancia intracomunitarias de bienes y ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

Se trata de entregas de bienes que deben ser expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o transporte con destino al cliente; o a partir de un país o territorio tercero.

En ambos casos quedan excluidos los medios de transporte nuevos, los bienes que son objeto de instalación o montaje, y los bienes sujetos a impuestos especiales.

1.2. Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital

La existencia de un nuevo sector económico, como es el de las empresas cuya actividad es la intermediación a través de plataformas, portales y mercados en línea, que a menudo prestan también servicios logísticos y de almacenamiento para sus clientes, ha llevado al legislador a establecer un tratamiento específico para ellas cuando intervengan en el comercio de bienes de proveedores no establecidos en la Unión.

Así los empresarios o profesionales titulares de una interfaz digital cuando faciliten la venta a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos **cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros**, o cuando faciliten entregas de bienes en el interior de la Unión por parte de un proveedor no establecido en la misma a consumidores finales, se considerará que han recibido y entregado en nombre propio dichos bienes y la expedición o transporte se encuentra vinculada a su entrega.

Estamos ante una ficción jurídica que comporta un tratamiento tributario en IVA específico, de forma que pueden llegar a obtener la condición de sujetos pasivos las interfaces.

No obstante, al margen de un desarrollo pormenorizado que se realiza en la ley y en el Reglamento de Ejecución sobre cuando la interfaz participa directa o indirectamente, se establecen dos reglas importantes:

- De un lado, para evitar situaciones de doble imposición, la entrega del bien que se entiende realizada por el proveedor al titular de la interfaz estará exenta de IVA y no limitará el derecho a la deducción del IVA soportado por quienes la realizan.

De esta forma, la interfaz no soporta IVA pero genera el derecho a deducir el impuesto soportado afecto a la actividad económica.

- De otro, se establece que el devengo del impuesto de la entrega efectuada a favor del empresario o profesional que facilite la venta o las entregas, así como la efectuada por el mismo, se producirá con la aceptación del pago del cliente. Esto es, ambas entregas tienen lugar en el mismo momento si bien la primera estará exenta, como se acaba de exponer.

El empresario o profesional titular de la interfaz podrá acogerse a los regímenes especiales de ventanilla única para la declaración-liquidación del impuesto por las operaciones por las que adquiera la condición de sujeto pasivo, incluso cuando se trate de entregas interiores realizadas a favor de consumidores finales efectuadas en el mismo Estado miembro donde se almacenan las mercancías y que, por tanto, no son objeto de expedición o transporte entre Estados miembros.

1.3. Localización de las ventas a distancia

Al igual que en la regulación anterior, se distingue entre ventas a distancia efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tienen como destino el territorio de otros Estados miembros y viceversa.

En cualquier caso se requiere que el proveedor esté establecido únicamente en un Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica o su único establecimiento permanente en la Unión o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual, lo que limita el ámbito subjetivo de aplicación de este sistema de tributación.

Estas ventas tributarán en el Estado miembro donde se encuentre establecido el proveedor hasta superar un umbral común referido al resto del territorio de la Unión y conjunto con los servicios referidas a telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica (servicios TRE); y en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte donde se ubique el consumidor final en cuanto se supere el citado umbral.

De esta forma se separa de manera importante el nuevo régimen de ventas a distancia del existente hasta ahora, pues el citado umbral, además de ser más elevado hasta ahora, se establecía de forma individualizada por cada uno de los Estados miembros.

No obstante, se establece la posibilidad de renunciar y tributar en el Estado de llegada de los bienes por todas las ventas a distancia (dicha renuncia no se produce respecto de Estados miembros individualizados, sino del conjunto de todos ellos). Al igual que en el régimen anterior, se establecen reglas específicas para concretar el umbral y ejercitarse la renuncia, remitiendo a un desarrollo reglamentario el modelo censal a través del que se llevará a cabo.

Se establece adicionalmente que el territorio de aplicación del impuesto español será el lugar donde se localicen las ventas a distancia referidas a:

- Bienes importados de países o territorios terceros en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o transporte con destino al cliente, cuando el lugar de llegada de la expedición o transporte sea el territorio de aplicación del impuesto español.
- Los bienes importados de países o territorios terceros en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte con destino al cliente cuando el territorio de aplicación del impuesto español sea el lugar de llegada de la expedición o transporte, siempre que se declare el IVA de dichas ventas mediante el régimen de importación o régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

1.4. Reglas de localización de los servicios TRE y límite cuantitativo aplicable conjuntamente a estos servicios y a las ventas a distancia

Las normas de localización de este tipo de servicios se recogen en el artículo 70.Uno.4º y 8º de la LIVA, sin que hayan sufrido una reforma integral, esto es, siguen tributando estos servicios, cualquiera que sea la condición del destinatario en sede de este último (tanto en servicios B2B como en servicios B2C), para lo que el Reglamento de Ejecución 282/2011 recoge distintas reglas y presunciones que permiten determinar dónde está establecido el consumidor final que no tiene la condición de empresario o profesional.

Si bien cuando el destinatario es otro empresario o profesional (B2B) la operación no incide en la gestión del tributo por parte del prestador ya que suele aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo, no ocurre lo mismo cuando estamos ante servicios B2C (destinatario consumidor final). Para este último caso se establecía un umbral de 10.000 euros, por debajo del cual el prestador del servicio tributaba en el Estado miembro donde estaba establecido.

La reforma operada ahora lleva consigo que este umbral de 10.000 euros va a ser común para ambos tipos de operaciones, esto es, ventas a distancia y servicios TRE (cuando el destinatario es un consumidor final), de forma que el empresario o profesional que realice las dos actividades deberá tener en cuenta el volumen conjunto para concretar cuándo supera el umbral y, por tanto, pasa a tributar en destino. Esto es, tributarán en sede del empresario o profesional hasta el umbral citado y a partir del mismo tributaban en destino, si bien como se ha indicado anteriormente, puede renunciarse y tributar en destino por todas las operaciones realizadas.

Quede claro que este umbral es aplicable exclusivamente respecto de estas operaciones, de forma que el resto de los servicios que preste el empresario o profesional, o por las ventas que efectúe a consumidores finales que se localicen en sede del destinatario, quedan al margen del umbral, de forma que tributan siempre en destino si este es el lugar de realización del hecho imponible, sin que se tengan en cuenta, reiteramos, para calcular este umbral de 10.000 euros.

La existencia de un umbral mucho más bajo que el que existía hasta ahora implica la necesidad por parte de los empresarios de conocer los tipos impositivos fijados por los distintos Estados miembros, tanto de bienes como de servicios. Si bien estamos ante una obligación de los empresarios y profesionales que realizan las operaciones de determinar los distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, entre los que se encuentra el tipo impositivo, es de esperar que la UE publique y actualice de manera permanente la información correspondiente a estos tipos (y así se recoja también en la información que suministra la AEAT en su página web), lo que en la actualidad se está haciendo con mucho retraso, a pesar de que el legislador europeo señala como uno de sus objetivos en esta reforma el facilitar la gestión del impuesto para los empresarios o profesionales.

1.5. Registro de operaciones

Al margen de los registros que deben llevarse por los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales que se indicarán seguidamente, se recoge ahora la obligación de llevar un registro específico de determinadas operaciones por parte de empresarios o profesionales que, utilizando una interfaz digital, faciliten la entrega de bienes o la prestación de servicios a consumidores finales.

En caso de que dicho empresario o profesional no se acoja a los regímenes especiales (en cuyo caso llevará los registros que se fijan en sus normas reguladoras), dicho registro debe ser lo suficientemente detallado como para permitir a la Administración tributaria comprobar si el impuesto se ha declarado correctamente y su contenido debe ajustarse al artículo 54 quater.2 del Reglamento de Ejecución 282/2011. Deberá estar a disposición de los Estados miembros interesados por vía electrónica y se mantendrá por un período de 10 años.

2. Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios

La finalidad de simplificar y facilitar la gestión del impuesto en el conjunto de operaciones a las que se ha aludido, y el resto de los servicios que tributan en destino siendo los clientes consumidores finales, motiva la reforma de estos regímenes.

Así, con el fin de evitar que los empresarios o profesionales que prestan servicios distintos de los TRE a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, tengan que identificarse a efectos del IVA en cada uno de los Estados miembros en los que se localizan dichos servicios, se incluyen entre los que pueden ser objeto de declaración-liquidación a través de la ventanilla única para empresarios o profesionales establecidos como no establecidos en la Unión (recordemos que estos servicios se localizan en destino y no existe la posibilidad de tributar en origen o en sede del prestador, pues no resulta aplicable el sistema de ventas a distancia ni el sistema de tributación de los servicios TRE).

Se extiende además el régimen especial aplicable a los servicios TRE para las ventas a distancia intracomunitarias de bienes por parte de empresarios o profesionales establecidos en la Unión pero no en el Estado miembro de consumo, ampliándose así el ámbito objetivo de aplicación.

Se establece así un sistema de ventanilla única (OSS, One Stop Shop) que hasta ahora quedaba reservado sólo para los servicios TRE, y que a partir del 1 de julio incluirá también a proveedores de bienes a distancia, tanto de la Unión como de fuera de ella y a los prestadores de cualquier tipo de servicio localizados en la Unión cuando el destinatario sea consumidor final esto es, B2C, incluyendo a las interfaces o plataformas si reúnen la condición de sujetos pasivos por las operaciones en las que intermedien.

Finalmente se introduce un régimen especial similar para las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, estableciéndose también una ventanilla única de importación (IOSS, Import One Stop Shop), introduciendo una exención técnica en la importación cuando las ventas a distancia se declaren a través de este régimen especial, sistema que garantiza el control de la tributación por la Administración tributaria.

De esta forma, los regímenes que se establecen son los que a continuación se indican.

2.1. Régimen exterior de la Unión

Régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

Resulta un régimen equivalente al anterior, si bien en este caso su marco objetivo resulta más amplio.

Así, se aplicará por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión que presten servicios a personas que no tengan esta condición y que estén establecidas en la Unión o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual.

Comprende todas las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del IVA deban entenderse efectuadas o localizadas en la Unión, no solo la de los servicios TRE, sino cualquier otro servicio prestado por dichos empresarios o profesionales a destinatarios que no tengan esta condición.

De ser España el Estado miembro de identificación al haber optado el empresario o profesional no establecido en la Unión para declarar en España el inicio de su actividad en el territorio de la Unión, deberá dar cumplimiento a las obligaciones del régimen en España, de forma que liquidará ante la Administración tributaria española el IVA devengado respecto de todos los servicios localizados en la Unión cuyos destinatarios sean consumidores finales.

2.2. Régimen de la Unión

Régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Unión, 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 por interfaces.

En este caso se amplía sobremanera el marco del régimen de la Unión vigente hasta ahora. Pueden acogerse al mismo los empresarios o profesionales establecidos en la Unión pero no en el Estado miembro de consumo, siempre que los destinatarios no tengan esta condición o no actúen como tales.

En cuanto al marco objetivo, comprende todas las prestaciones de servicios efectuadas por los empresarios o profesionales que se acojan al régimen que se entiendan localizadas en otros Estados miembros (recoge además de los servicios TRE cualquier otro servicio que se localice en el territorio de otro Estado miembro), como las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, así como las entregas de

bienes interiores por parte de un empresario o profesional no establecido en la Unión a una persona que no tenga esta condición, utilizando una interfaz digital.

El empresario o profesional que considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar exclusivamente en España las declaraciones-liquidaciones e ingresar el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere el régimen realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

Como novedad, si este empresario o profesional tiene uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere el régimen especial, deberá incluir en sus declaraciones-liquidaciones el importe total de dichas prestaciones de servicios, por cada Estado miembro en que tenga un establecimiento permanente, junto con el número de identificación individual a efectos del IVA, o el número de identificación fiscal de dicho establecimiento permanente, y desglosado por Estado miembro de consumo.

Obsérvese que se hace referencia en relación con las operaciones a declarar de establecimientos permanentes en otros Estados miembros exclusivamente a prestaciones de servicios, y ello por cuanto en el sistema de ventas a distancia se precisa que el empresario o profesional solo esté establecido en el Estado miembro de identificación.

2.3. Régimen de importación

Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros

El régimen se aplicará a todas las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros efectuadas por el empresario o profesional, pudiendo acogerse al mismo los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales, y siempre que sean empresarios o profesionales establecidos en la Unión; empresarios o profesionales, establecidos o no en la Unión, que estén representados por un intermediario establecido en la Unión (no puede designarse más de un intermediario a la vez); y empresarios o profesionales establecidos en un país tercero con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua y que realicen ventas a distancia de bienes procedentes de ese país tercero.

Se establece como regla específica de devengo que en las entregas de bienes acogidas a este régimen especial el devengo del impuesto se producirá con la aceptación del pago del cliente.

Al igual que en los casos anteriores, de ser España el Estado miembro de identificación, cumplimentarán sus obligaciones ante la Administración tributaria española.

2.4. Aspectos comunes a los regímenes especiales

Al margen del cumplimiento de las obligaciones formales y materiales ante la Administración española en caso de optar por España como Estado miembro de identificación que se especifican para cada régimen (declaración de inicio, número de identificación, etc.), pueden destacarse estos aspectos comunes:

- El Reglamento de Ejecución 282/2011 recoge distintas reglas aplicables a los regímenes especiales, por lo que deberá tenerse en cuenta esta norma, teniendo en cuenta que, en el caso de conflicto con la norma interna, prevalecerá el Reglamento de Ejecución.
- Cumplimentan sus obligaciones ante el Estado miembro de identificación, de manera que ingresarán todo el impuesto devengado en el territorio de la Unión en dicho Estado miembro, al margen de las operaciones cuya localización se produzca en el Estado donde se encuentren establecidos. Si se trata de un empresario o profesional no establecido en la Unión, indudablemente ingresará la totalidad de las cuotas devengadas en el conjunto de la Unión en el Estado miembro de identificación.

- El impuesto soportado en cada uno de los Estados miembros no será objeto de deducción en la declaración-liquidación que debe presentarse a efectos del régimen especial. En el caso de cuotas soportadas en el Estado miembro donde se encuentren establecidos podrá deducirse a través del régimen general del impuesto, mientras que el soportado en el resto de los Estados miembros deberá solicitarse a través de los procedimientos establecidos en los artículos 119 de la LIVA en el caso de empresarios o profesionales establecidos en la Unión, o del artículo 119 bis si no están establecidos en este territorio; o en su caso teniendo en cuenta las correspondientes normas de los distintos Estados miembros sobre procedimientos de devolución a empresarios o profesionales no establecidos.
- Todos los regímenes especiales establecen un conjunto de obligaciones formales que deben cumplir los empresarios o profesionales que se acojan a los mismos. Así, cuando España sea el Estado miembro de identificación el empresario o profesional queda obligado a declarar ante la Administración tributaria española el inicio, la modificación o cese de sus operaciones y será identificado mediante un número de identificación individual asignado por la misma. Este número se consignará en la declaración-liquidación en la que se incluirá, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el IVA, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosada por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas.
- Destaca a los efectos anteriores los registros que deben llevar, cuyo contenido debe ajustarse a los dictados del Reglamento de Ejecución 282/2011.
- Finalmente, se establecen definiciones comunes a los regímenes especiales (esencialmente Estado miembro de consumo y de identificación), y se recogen las causas de exclusión del régimen. Debe indicarse nuevamente que el Reglamento de Ejecución 282/2011 recoge distintos aspectos comunes a los regímenes especiales en este orden, y que se exige además un desarrollo reglamentario interno.

3. Otras modificaciones de la LIVA

3.1. Eliminación de las exenciones a las importaciones de escaso valor

El artículo 34 de la LIVA regulaba una exención en las importaciones de escaso valor, aquellas que no superaban los 22 euros, lo que suponía una discriminación de trato entre operadores europeos y no europeos, además de ser una posible fuente de fraude en el IVA.

A efectos de restaurar la competencia entre proveedores de dentro y fuera de la Unión y evitar la elusión fiscal se suprime la exención en las importaciones de bienes de escaso valor aplicable en la actualidad hasta los 22 euros de valor global de la mercancía, de tal forma que las importaciones de bienes que no se acojan al régimen especial de importación deberán liquidar el IVA a la importación.

3.2. Devoluciones del IVA a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español

Los artículos 119 y 119 bis de la LIVA, desarrollados por los artículos 31 y 31 bis del RIVA, establecen dos procedimientos específicos, derivados de sendas Directivas europeas, para proceder a la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español por empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros (artículo 119) o establecidos en Estados y territorios terceros con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla (artículo 119 bis).

Hasta ahora se consideraba tanto por la doctrina administrativa del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) como por la jurisprudencia que estábamos ante un procedimiento de devolución derivado de la normativa del impuesto, por lo que se aplicaban subsidiariamente las normas reguladoras del mismo, esencialmente respecto de requerimientos efectuados a los solicitantes que obligaban a la Administración a aplicar las normas reguladoras de la LGT.

Para solventar la problemática que ello planteaba a la Administración en la tramitación de las solicitudes,

con una dicción no exenta de conflicto, pues plantea diversas interrogantes al eliminar trámites que pueden considerarse esenciales cuya ausencia puede ser determinante de indefensión, se recoge ahora en ambos preceptos que la tramitación de los procedimientos se regirán por lo dispuesto en los respectivos artículos, sus disposiciones de desarrollo (los artículos 31 y 31 bis del RIVA) y en la normativa comunitaria dictada al efecto, con aplicación exclusiva de los trámites que están expresamente regulados en dicha normativa.

3.3. Modalidad especial para la declaración y pago del IVA a la importación de bienes cuando el valor intrínseco del envío no supere los 150 euros

Se modifica el artículo 167 bis de la LIVA para establecer esta modalidad de declaración y pago, siempre que se trate de bienes importados que no sean objeto de impuestos especiales, su destino final sea el territorio de aplicación del impuesto español y el empresario o profesional no haya optado por acogerse al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros

El destinatario de los bienes importados será el responsable del pago del IVA, pero la persona que presente los bienes para su despacho ante la Aduana recaudará el impuesto que recaiga sobre su importación del destinatario de los bienes importados y efectuará el pago del IVA recaudado a través de una modalidad especial de declaración correspondiente a las importaciones realizadas durante el mes natural.

Estas importaciones tributarán al tipo general del impuesto pero la declaración a través de esta modalidad especial será opcional.

Estamos con ello ante un sistema especial de declaración y pago a la importación de bienes que no superen los 150 euros, permitiendo a los operadores (como pueden ser agencias postales, empresarios del sector del transporte o de la mensajería) presentar estas declaraciones como sujetos pasivos del IVA, recaudando ellos el IVA de los compradores.

Pueden ponerse en contacto con ETL Nexum Abogados para cualquier duda o aclaración que puedan tener al respecto.

Un cordial saludo,