



Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea, entre otras, en materia de medidas tributarias

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, introduce las siguientes modificaciones en la ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido:

A. Comercio electrónico

El artículo décimo del RD-Ley 7/2021 incorpora a nuestro ordenamiento interno la **Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017** y la **Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019** con lo que se concluye la regulación del tratamiento del IVA del comercio electrónico.

La transposición de la primera parte de la Directiva 2017/2455, cuya entrada en vigor se produjo el **1 de enero de 2019**, fue incorporada a nuestro ordenamiento interno por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 y supuso, en relación con los **servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión**:

- El establecimiento de un **umbral común a escala comunitaria** de hasta 10.000 euros anuales que permite que, mientras no se rebase dicho importe, los servicios prestados por microempresas establecidas en un único Estado miembro estarán sujetos al IVA del Estado miembro de establecimiento del prestador.



- La aplicación de la normativa de **facturación** existente en el Estado miembro de identificación del proveedor que se acoja a los regímenes especiales de ventanilla única.
- Permitir la utilización de los regímenes especiales de ventanilla única a empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, pero ya registrados a efectos del IVA en un Estado miembro.

Estas modificaciones se mantienen vigentes y van a ser también de aplicación en relación con las operaciones a las que se amplía la ventanilla única.

La transposición de la segunda parte de la Directiva 2017/2455, cuyas normas son de aplicación **desde el 1 de julio de 2021**, introduce importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, generalmente contratados por internet y otros medios electrónicos por consumidores finales comunitarios, son enviados o prestados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero.

Estas operaciones quedan **sujetas al IVA en el Estado miembro de llegada** de la mercancía o de establecimiento del destinatario, consiguiendo con ello:

- Aumentar los ingresos tributarios, reducir las pérdidas de recaudación y atajar el fraude del comercio transfronterizo.
- Garantizar la imparcialidad de las decisiones de compra de los consumidores, protegiendo la competencia entre los proveedores comunitarios y de fuera de la UE.
- Reducir las cargas administrativas y los costes de gestión del IVA para los operadores.

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 para la gestión y recaudación del IVA devengado por estas operaciones a nivel comunitario. Asimismo, por primera vez, se involucra 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.



1º) Definición de dos nuevas categorías de bienes (artículos 8. Tres y 8 bis LIVA).

Para determinar claramente el ámbito de aplicación de la ventanilla única se definen dos nuevas categorías de entregas de bienes:

- **Ventas a distancia intracomunitarias de bienes:** entregas de bienes expedidos o transportados por el proveedor desde un Estado miembro a otro distinto cuyos destinatarios actúen o tengan la condición de consumidores finales. Los bienes deberán ser distintos de medios de transporte nuevos o bienes objeto de instalación y montaje.
- **Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros:** entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor a partir de un país o territorio tercero con destino a destinatarios que actúen o tengan la condición de consumidores finales establecidos en un Estado miembro. Estas operaciones son independientes de la importación que realiza el destinatario de los bienes importados. Los bienes deberán ser distintos de medios de transporte nuevos o bienes objeto de instalación y montaje.

2º) Supresión de la exención en las importaciones de bienes de escaso valor (artículo 34 LIVA).

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 a la ventanilla única deberán liquidar el IVA a la importación.

3º) Exención del IVA en las importaciones que se declaren a través de la ventanilla única (artículo 66. 4º LIVA).

Para favorecer la aplicación del régimen especial de ventanilla única de importación (IOSS) y evitar la doble imposición, se establece una exención del IVA a las importaciones de bienes que en el momento de la importación deban declararse con arreglo a este régimen especial.



El vendedor, o el intermediario que actúe por su cuenta, deberá aportar a la Aduana el número de identificación individual IOSS asignado, a más tardar en el momento de presentar la declaración aduanera de importación.

Solo resulta de aplicación a **envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros**, quedando excluidos los productos objeto de impuestos especiales.

4º) Lugar de realización de entregas de bienes (artículos 68 y 73 LIVA).

Las **ventas a distancia intracomunitarias de bienes**, tributarán en el Estado miembro donde **el destinatario recibe la mercancía**.

No obstante, tributarán en el **lugar de inicio del transporte** cuando estas ventas sean efectuadas por empresarios establecidos en un único Estado miembro y su importe, junto con los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión realizados en la Comunidad, no superen un umbral común a escala comunitaria de **10.000 euros**. En este caso, los empresarios podrán optar por la tributación en destino.

Las entregas de bienes objeto de impuestos especiales, cuando los destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas en virtud del artículo 14 LIVA, tributarán en todo caso en destino.

Las **ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros** tributarán en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte cuando se aplique el régimen especial de importación de la ventanilla única.

5º) Lugar de realización de prestaciones de servicios (artículo 70. Uno.4º y 8º, artículo 73 LIVA).

El umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros aplicado en el caso de empresarios establecidos en un único Estado miembro para permitir tributar los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión en el Estado miembro de establecimiento, pasa a incluir el importe de las ventas a distancia intracomunitarias efectuadas.



6º) Interfaces digitales: plataformas, portales y mercados en línea (artículos 8.bis, 20 bis, 75, 94. Uno.1º.c y 166 bis LIVA).

Para asegurar el ingreso del IVA y reducir las cargas administrativas de los proveedores, Administraciones tributarias y de los propios consumidores finales deberá entenderse que los empresarios o profesionales titulares de una interfaz digital han **recibido y entregado en nombre propio** los bienes cuando faciliten¹ las siguientes ventas:

- a) Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros.
- b) Entregas de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad a consumidores finales.

Esta ficción determina importantes implicaciones tributarias:

- Los titulares de las interfaces digitales tienen la consideración de sujetos pasivos del impuesto.
- Se realizan dos entregas de bienes, una del proveedor al titular de la interfaz y otra por parte del titular de la interfaz al consumidor final. El devengo de ambas entregas se produce con la aceptación del pago del cliente.
- El transporte de los bienes se encuentra vinculado a la entrega que realizan los titulares de la interfaz al consumidor final.
- La entrega del bien que se entiende realizada por el proveedor al titular de la interfaz está exenta de IVA y no limita el derecho a la deducción del IVA soportado por quienes la realizan.
- El empresario o profesional titular de la interfaz digital podrá acogerse a los regímenes especiales de ventanilla única para la declaración-liquidación del

¹ De acuerdo con el artículo 5 ter del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, se entenderá por «facilitar» la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica a dicho cliente.



IVA derivado de estas operaciones por las que tenga la condición de sujeto pasivo, incluso cuando se trate de entregas interiores a consumidores finales en el mismo Estado miembro donde se almacenan las mercancías.

Los empresarios o profesionales titulares de una interfaz digital tendrán las siguientes **obligaciones registrales**:

- a) Cuando faciliten la entrega de bienes o la prestación de servicios y no tengan la condición de sujeto pasivo: registro de dichas operaciones cuyo contenido se ajustará a lo dispuesto en el artículo 54 quater.2 del Reglamento (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 y que deberá estar por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados. Este registro se mantendrá por un período de diez años.
- b) Cuando faciliten la entrega de bienes y tengan la condición de sujeto pasivo o cuando participen en una prestación de servicios por vía electrónica para la cual se consideren que actúan en nombre propio:
 - Los registros establecidos en el artículo 63 quater del Reglamento (UE) nº 282/2011 si el empresario se acoge a los regímenes especiales de ventanilla única.
 - Los registros establecidos en el artículo 164.Uno. 4º LIVA si no se acogen a la ventanilla única.

7º) Regímenes especiales de ventanilla única (Capítulo XI del Título IX LIVA).

Se incluyen tres nuevos regímenes especiales para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones, que sustituyen y amplían los regímenes especiales vigentes en la actualidad para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión:



- A) Régimen exterior de la Unión (OSS). Aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a consumidores finales.
- B) Régimen de la Unión (OSS). Aplicable a las siguientes operaciones:
- ✓ los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo a consumidores finales.
 - ✓ ventas a distancia intracomunitarias de bienes.
 - ✓ entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final.
- C) Régimen de importación (IOSS). Aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros al que podrán acogerse, directamente o a través de un intermediario establecido en la Comunidad, en determinadas condiciones, 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 objeto de impuestos especiales.

Estos regímenes presentan las siguientes características:

- Van a permitir, mediante una **única declaración-liquidación** presentada por vía electrónica ante la Administración tributaria del Estado miembro por el que haya optado o sea de aplicación (Estado miembro de identificación), que el empresario o profesional pueda ingresar el IVA devengado por todas sus operaciones efectuadas en la Comunidad (Estados miembros de consumo) por cada trimestre o mes natural a las que se aplica, en cada caso, el régimen especial.
- Cuando España sea el Estado miembro de identificación, el empresario o profesional quedará obligado a declarar ante la Administración tributaria española el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones y será identificado mediante un **número de identificación individual** asignado por la misma.
- Los empresarios y profesionales deberán mantener durante diez años un **registro** de las operaciones incluidas en los mismos que estará a



disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo. También quedarán obligados a expedir y entregar facturas respecto de las operaciones declaradas conforme a los regímenes especiales.

- No podrán deducir el **IVA soportado** para la realización de sus operaciones en las referidas declaraciones-liquidaciones. Tratándose de empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, que no presenten autoliquidaciones ante la Administración tributaria española por otras operaciones, podrán solicitar la devolución de estas cuotas por el procedimiento previsto en los artículos 119 y 119 bis LIVA, sin exigir el requisito de reciprocidad de trato en el caso de empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.

8º) Modalidad especial para la declaración y el pago del IVA sobre las importaciones (artículo 167 bis LIVA).

Cuando el empresario o profesional no haya optado por acogerse al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados podrá aplicar esta modalidad especial de declaración cumpliendo los siguientes **requisitos**:

- Que el valor intrínseco del envío no supere los 150 euros
- Que se trate de bienes que no sean objeto de impuestos especiales
- Que el destino final de la expedición o transporte sea el territorio de aplicación del impuesto.

En estos casos, el destinatario de los bienes importados será responsable del pago del IVA, pero la persona que presente los bienes para su despacho ante la Aduana recaudará el impuesto del destinatario 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 quedarán gravadas al tipo general.



B. Tipo impositivo del 0% en la entrega, importación y adquisición intracomunitaria de material sanitario

La disposición adicional primera del RD-Ley 7/2021, con efectos desde el 1 de mayo de 2021:

- **Mantiene hasta el 31 de diciembre de 2021** la aplicación del **tipo impositivo del cero por ciento** a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de material sanitario para combatir la COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades públicas, centros hospitalarios y entidades privadas de carácter social.
- **Actualiza la relación de bienes** a los que es de aplicación esta medida en su anexo <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-6872&p=20210428&tn=1#an-2>

Se recuerda que estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas.

30 de abril de 2021