

**MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY DEL IVA COMO  
CONSECUENCIA DE LA ENTRADA EN VIGOR A PARTIR DEL 1 DE JULIO  
DE 2021 DE LA NORMATIVA COMUNITARIA RELATIVA A LA  
TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO**

**Fernando Matesanz**

Abogado

Miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos

El Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril (BOE 28 de abril de 2020), supone la transposición a nuestra normativa interna de una serie de Directivas Comunitarias. Entre dichas Directivas se encuentran las Directivas 2017/2455 y 2019/1995 cuyo objetivo es simplificar la tributación en el IVA del comercio electrónico puesto que la actual regulación, basada en el sistema de ventas a distancia, ha demostrado ser obsoleta y no responder a las necesidades actuales de la economía digital.

Una de las principales novedades supone establecer un sistema generalizado de tributación en destino para este tipo de operaciones.

Por lo que respecta a las entregas intracomunitarias a distancia de bienes, se eliminan los actuales umbrales de ventas existentes dentro del sistema de ventas a distancia. En su lugar, se establece un umbral único de 10.000 euros. El hecho de superar este umbral implicará que dichas entregas tributen en el Estado miembro donde los bienes se entregarán al cliente consumidor final que los ha ordenado. Para facilitar la declaración e ingreso del IVA, se establece un sistema de ventanilla única por el cual dichas ventas serán declaradas en un único Estado miembro. De esta manera, un proveedor de bienes online español podrá declarar e ingresar ante la Agencia Tributaria española el IVA de todas las ventas intracomunitarias a distancia de bienes que realice en el territorio comunitario. Este régimen se denomina de forma habitual como régimen OSS.

Otra de las novedades será la entrada en vigor de un nuevo régimen para las ventas a distancia de bienes que son enviados desde terceros estados o territorios y que han de ser importados en el territorio comunitario (régimen denominado IOSS). Este régimen establece un sistema que pretende trasladar el ingreso del IVA desde el momento de la importación (se establece una exención del IVA a la importación para los operadores acogidos al régimen) al momento de la venta del bien, entendiéndose este, como el momento en el que el cliente acepta el pago por dichos bienes. El lugar de realización de esta venta será el Estado miembro donde los bienes sean entregados al consumidor final. Dentro de este régimen especial también se establece un sistema de ventanilla única que permitirá declarar e ingresar el IVA de estas ventas en un único Estado miembro a través de la presentación de una declaración especial.

Por último, se establece un complejo sistema de responsabilidad para las plataformas digitales que faciliten la realización de este tipo de operaciones bajo determinadas circunstancias. Se ha establecido una ficción en virtud de la cual se realizará una especie de operación en cadena con dos entregas sucesivas, la primera de ellas se produce del proveedor de los bienes a la plataforma facilitadora y la segunda de ellas de esta al consumidor final. Se deberá aplicar IVA únicamente en esta segunda venta

(la primera se encontrará exenta del impuesto), a la que, dependiendo del tipo de operativa, le resultará de aplicación el régimen OSS o IOSS. Será, por tanto, la plataforma la responsable de hacer el ingreso del IVA a favor de la Administración.

A continuación se describen las principales modificaciones realizadas en la Ley del IVA como consecuencia de la transposición a nuestra normativa interna de las Directivas 2017/2455 y 2019/1995.

### **- Se añade un nuevo apartado tres al artículo 8.**

La introducción de este apartado dentro del artículo 8 de la Ley del IVA se hace con el fin de incluir una definición de lo que deben considerarse como *“Ventas a distancia intracomunitarias de bienes”* y *“Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros”*.

En la normativa vigente hasta el 30 de junio de 2021 no existe una definición para las denominadas ventas a distancia. Las nuevas definiciones son fundamentales para entender los supuestos en los cuales resultarán de aplicación los nuevos regímenes especiales.

### **- Se añade un nuevo artículo 8 bis.**

La introducción de este nuevo artículo se hace con el fin de delimitar los supuestos en los que debe entenderse que una interfaz digital es facilitadora de las ventas a distancia. Estos supuestos son:

- Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuando cuyo valor intrínseco no exceda el importe de 150 euros; y
- Ventas a distancia intracomunitarias de bienes realizadas por un empresario o profesional no establecido en la Comunidad.

### **- Se añade un nuevo artículo 20 bis.**

Ese nuevo artículo se refiere a la exención de las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital.

Estarán exentas del impuesto las entregas de bienes efectuadas a favor del empresario o profesional que facilite la entrega a través de la interfaz digital, cuando dichas entregas se entiendan realizadas en el TAI.

### **- Se suprime el artículo 34.**

Este artículo regula la exención del IVA de las importaciones de bienes de escaso valor (22 euros). Esta exención se elimina, con efectos 1 de julio de 2021, por la entrada en vigor del Régimen especial de importación.

### **- Se añade un nuevo número 4º al artículo 66.**

Este nuevo apartado se refiere a la exención del IVA a la importación en los casos en los que resulta de aplicación el nuevo Régimen especial de importación. Dicha exención será de aplicación siempre que se comunique a la Aduana de importación el número de identificación individual asignado para la aplicación de dicho régimen especial ya sea directamente por el vendedor o por el intermediario que actúe por su cuenta.

### **- Se suprime el apartado siete del artículo 68 y se modifican el número 1º del apartado dos y los apartados tres, cuatro, cinco y seis de este artículo.**

Estas modificaciones implican la introducción de las nuevas reglas de localización del hecho imponible en los siguientes casos:

(i) Entregas intracomunitarias a distancia de bienes.

El lugar de realización del hecho imponible será el Estado miembro donde se inicie el transporte siempre que no se haya superado el umbral de ventas de 10.000 euros aunque el lugar de entrega de los bienes al cliente que los ha ordenado sea el TAI. En caso de superarse dicho umbral de ventas, el lugar de realización del hecho imponible será el TAI, siempre que sea este territorio donde finalice el transporte de los bienes con destino al cliente que los ha ordenado.

Se da la posibilidad de optar por tributar en el TAI sin necesidad de superar el umbral de ventas referido en los párrafos anteriores siempre que sea el TAI el lugar donde finalice el transporte de los bienes.

(ii) Entregas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

En este caso, el lugar de realización del hecho imponible será el TAI cuando el transporte finalice en dicho territorio y se use el Régimen especial de importación.

Lo previsto en este artículo no será de aplicación a los bienes cuyas entregas hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte.

**- Se modifica el artículo 73.**

Este artículo regula de forma pormenorizada el nuevo umbral de ventas (10.000 euros) que rige la aplicación de los regímenes especiales.

El umbral será de aplicación no solo a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes sino también a las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y los prestados por vía electrónica.

Se regula la opción que puede ejercitar el sujeto pasivo del impuesto por tributar en destino en los casos en los que no haya superado el umbral de ventas. Se establece que dicha opción deberá ejercitarse en el Estado miembro de inicio de expedición o transporte de los bienes o en el de establecimiento en el caso de prestaciones de servicios. Una vez ejercitada la opción, se deberá mantener, como mínimo durante dos años naturales.

**- Se añade un nuevo apartado tres al artículo 75.**

Este artículo introduce una nueva regla de devengo del impuesto en los casos en los que las entregas de bienes sean facilitadas a través de interfaces digitales. El devengo del IVA se producirá con la aceptación del pago del cliente.

**- Se modifica la letra c) del número 1º del apartado uno del artículo 94.**

Se incluyen las entregas de bienes realizadas a favor de las interfaces digitales que faciliten las entregas intracomunitarias a distancia de bienes (nuevo artículo 20.bis) entre las operaciones exentas del impuesto que no limitan el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado del sujeto pasivo que las realice.

**- Se modifica el artículo 163 septiesdecies.**

Se modifica la lista de definiciones dadas en el apartado Uno de este artículo. En la redacción vigente hasta el 30 de junio de 2021, las definiciones se refieren a los servicios de radiodifusión, televisión, de telecomunicaciones y servicios prestados por vía electrónica. La redacción vigente a partir del 1 de julio de 2021 incluye también las entregas intracomunitaria a distancia de bienes.

Se actualizan las causas de exclusión de los regímenes especiales, añadiendo un nuevo apartado e) para los casos en los que se actúe mediante un intermediario. Se menciona, además, como causa de exclusión el incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por los regímenes especiales. La decisión de exclusión será competencia exclusiva del Estado miembro de identificación.

Se añade, además, un nuevo apartado Tres que señala que el incumplimiento de las obligaciones establecidas por los regímenes especiales se refiere no sólo a los sujetos pasivos, sino también a sus intermediarios.

### **- Se modifica la Sección 2.ª del Capítulo XI del Título IX.**

Se modifica la denominación del Régimen Exterior a la Unión.

A partir del 1 de julio de 2021 este régimen será de aplicación únicamente a los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que presten servicios a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

### **- Se modifica el artículo 163 octiesdecies.**

En el apartado Dos se modifican las definiciones dadas para "*Empresario o profesional no establecido en la Comunidad*", "*Estado miembro de identificación*" y "*Estado miembro de consumo*", todas ellas de gran relevancia para la aplicación del régimen.

El Estado miembro de identificación será el estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad mientras que el Estado miembro de consumo será aquel en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios.

### **- Se modifica el artículo 163 noniesdecies y vicies.**

Estos artículos se refieren a las obligaciones formales del Régimen Exterior a la Unión.

Se establecen, entre otras, las siguientes obligaciones formales en caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad:

- Disponer del Número de Identificación Fiscal.
- Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.
- Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto por cada trimestre natural. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma. Esta declaración deberá incluir, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total, excluido el IVA que grave la operación durante el período al que se refiere la declaración, la

cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas éstas, que debe ser ingresado en España.

- Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración-liquidación específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.
- Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración presentada es correcta. Este registro deberá conservarse durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.
- Expedir y entregar factura ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

La declaración-liquidación especial se trata de una declaración de ingreso. En la misma no se pueden deducir cuotas del IVA soportado. Los procedimientos de devolución serán los habituales para empresarios o profesionales no establecidos. No obstante, en el caso de que el sujeto pasivo acogido al régimen especial tuviera que darse de alta y presentar declaraciones del IVA ante la Administración española como consecuencia de la realización de otro tipo de operaciones, será posible declarar en la misma el IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizados en el TAI y que sean utilizados en la prestación de los servicios a que se refiere el régimen especial.

### **- Se modifica la Sección 3.ª del Capítulo XI del Título IX.**

Se modifica la denominación del Régimen de la Unión. A partir del 1 de julio de 2021 este régimen será de aplicación a las siguientes operaciones:

- Servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales;
- A las ventas a distancia intracomunitarias de bienes; y
- A las entregas interiores de bienes realizadas por empresarios o profesionales titulares de interfaces digitales facilitadoras.

### **- Se modifica el artículo 163 unvicies.**

Este artículo señala quiénes podrán acogerse al Régimen de la Unión a partir del 1 de julio de 2021:

- Los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, que presten servicios a destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional
- Los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes, estén establecidos en la Comunidad o no.
- Los empresarios o profesionales titulares de interfaces digitales facilitadoras.

En el apartado Dos se proporcionan las definiciones de lo que debe entenderse por "*Empresario o profesional no establecido en el Estado miembro de consumo*", "*Estado miembro de identificación*" y "*Estado miembro de consumo*":

España será el Estado miembro de identificación en los siguientes casos:

- Para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el TAI.
- En el caso de empresarios o profesionales con establecimientos permanentes en el TAI y en algún otro Estado miembro, cuando hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del régimen especial.
- Empresarios o profesionales que no tengan su sede de actividad ni un establecimiento permanente en la Comunidad y el inicio de la expedición o transporte de los bienes tenga lugar en el TAI o habiéndose iniciado dicha expedición o transporte en varios Estados miembros, hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del régimen especial.

Por Estado miembro de consumo debe entenderse:

- Para las prestaciones de servicios, el Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de servicios, de conformidad con lo dispuesto en la normativa del IVA (normalmente, lugar domicilio cliente).
- Para las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte de los bienes con destino al cliente.
- Para el caso de interfaces electrónicas facilitadoras, cuando la expedición o el transporte de los bienes entregados comience y acabe en el mismo Estado miembro, dicho Estado miembro.

**- Se modifican el artículos 163 duovicies y tervicies.**

Este artículo señala cuales son las obligaciones formales a cumplir por los empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial cuando España sea el Estado miembro de identificación.

Las principales obligaciones formales con las que deberán cumplir son las siguientes:

- Disponer del Número de Identificación Fiscal.
- Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial.
- Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto por cada trimestre natural. Esta declaración-liquidación deberá incluir, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el IVA que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas éstas, que debe ser ingresado en España.

Cuando España sea el Estado miembro de identificación y el sujeto pasivo realice ventas intracomunitarias a distancia de bienes en las que los mismos sean expedidos o transportados desde otros Estados miembros, la declaración especial deberá incluir también un desglose por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o

transportado tales bienes con indicación del número de identificación individual a efectos del IVA asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes.

También deberán desglosarse las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y ventas interiores de bienes realizadas por el empresario o profesional titular de una interfaz digital que facilite la entrega de los mismos con indicación del número de identificación individual a efectos del IVA por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, cuando se disponga del mismo.

- Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

- Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración presentada es correcta.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

- Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

La declaración-liquidación especial se trata de una declaración de ingreso. En la misma no se pueden deducir cuotas del IVA soportado. Los procedimientos de devolución serán los habituales para empresarios o profesionales no establecidos. No obstante, en el caso de que el sujeto pasivo acogido al régimen especial tuviera que darse de alta y presentar declaraciones del IVA ante la Administración española como consecuencia de la realización de otro tipo de operaciones, será posible declarar en la misma el IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizados en el TAI y que sean utilizados en la prestación de los servicios a que se refiere el régimen especial.

### **- Se añade una nueva Sección 4.<sup>a</sup> al Capítulo XI del Título IX.**

Nueva sección añadida como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros países o territorios terceros.

### **- Art 163 quinvicies.**

Este artículo se refiere al ámbito de aplicación del nuevo régimen de importación.

Podrán acogerse al régimen de importación los siguientes 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

- Empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad;

- Empresarios o profesionales, establecidos o no en la Comunidad, que estén representados por un intermediario establecido en la Comunidad;

- Empresarios o profesionales establecidos en un país tercero con el que la Unión Europea haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua

Este régimen especial se aplicará a todas las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros efectuadas por el empresario o profesional.

El apartado Dos proporcional las definiciones de “*Empresario o profesional no establecido en la Comunidad*”, “*Intermediario*” y “*Estado miembro de identificación*” y “*Estado miembro de consumo*”, todas ellas de especial relevancia para la aplicación de este régimen especial.

En el apartado Tres se señala que España será el Estado miembro de Identificación en los siguientes casos:

- En el caso de empresarios o profesionales o los intermediarios que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el TAI.
- Cuando se trate de empresarios o profesionales o intermediarios que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y en algún otro Estado miembro, hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del régimen especial.
- Cuando el empresario o profesional no tenga su sede de actividad ni disponga de establecimiento permanente alguno en el territorio de la Comunidad, cuando haya elegido a España como Estado miembro en el que se acoge para la aplicación del régimen especial.

El Estado miembro de consumo será el de llegada de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente.

### **- Artículo 163 sexvicies.**

Este artículo modifica la regla de devengo en las entregas de bienes acogidas a este régimen especial. El devengo del impuesto se producirá con la aceptación del pago del cliente.

### **- Artículo 163 septvicies.**

Este artículo señala cuales son las obligaciones formales de los empresarios o profesionales acogidos al régimen especial de importación o de sus intermediarios. Las principales obligaciones formales que deben cumplir son las siguientes:

- Disponer del Número de Identificación Fiscal especial para la aplicación de este régimen. No se trata del Número de Identificación Fiscal habitual.
- Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.
- El intermediario deberá facilitar a la Administración tributaria, en relación con cada empresario o profesional por cuyo nombre y cuenta actúa, antes del inicio de las actividades gravadas, los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postales y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere, el Número de Identificación Fiscal a los efectos del IVA y a los efectos de la aplicación del régimen especial.
- Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto por cada mes natural. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma. Esta declaración-liquidación deberá incluir el Número de Identificación Fiscal que le haya sido asignado por la Administración tributaria a efectos

del régimen especial y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el IVA que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas éstas, que debe ser ingresado en España.

- Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración-liquidación específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración-liquidación.

- Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración-liquidación presentada es correcta. El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

- Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

La declaración-liquidación especial se trata de una declaración de ingreso. En la misma no se pueden deducir cuotas del IVA soportado. Los procedimientos de devolución serán los habituales para empresarios o profesionales no establecidos. No obstante, en el caso de que el sujeto pasivo acogido al régimen especial tuviera que darse de alta y presentar declaraciones del IVA ante la Administración española como consecuencia de la realización de otro tipo de operaciones, será posible declarar en la misma el IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizados en el TAI y que sean utilizados en la prestación de los servicios a que se refiere el régimen especial.

### **- Se modifica el artículo 167 bis.**

Esta modificación se hace con el fin de incluir una modalidad especial de declaración del IVA a la importación cuando no se haya optado por la aplicación del régimen especial de importación.

Cuando se realicen ventas a distancia de bienes importados de terceros estados pero, sin embargo, no se haya optado por aplicar el régimen especial de importación, se establece un procedimiento especial por el cual la persona encargada de presentar los bienes en la aduana por cuenta del importador (operadores postales, operadores logísticos, agentes de aduanas etc), recaudará el IVA a la importación en su nombre para, a continuación, ingresarlo a la Administración en una declaración mensual.

Esta modalidad de recaudación del IVA a la importación sólo se podrá llevar a cabo cuando el Estado miembro de importación y el Estado miembro de entrega de los bienes al cliente final sea, en ambos casos, España.

Además, se permite aplicar el tipo general del IVA en todas las importaciones acogidas a esta modalidad, independientemente de la naturaleza y tipo de los bienes importados. Se trata de una opción prevista en el artículo 369 septuagésimo bis de la Directiva del IVA a la que el legislador español ha decidido acogerse.

Los empresarios o profesionales que realicen las declaraciones mediante esta modalidad especial deberán llevar un registro de las operaciones incluidas en las declaraciones presentadas. El plazo de llevanza de este registro es de cuatro años.

\*\*\*

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.