

**MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL REGLAMENTO DEL IVA Y EN
EL REGLAMENTO DE FACTURACIÓN 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 Cuevas

Abogado

Miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos

El Real Decreto 424/2021, de 15 de junio (BOE 16 de junio de 2021), supone la transposición a nuestra legislación interna de determinados preceptos normativos incluidos en las Directivas Comunitarias 2017/2455 y 2019/1995 y en el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026. El objetivo de todas estas normas es simplificar la tributación en el IVA del comercio electrónico. El pasado 27 de abril se aprobó el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril (BOE 28 de abril de 2021) que modificaba la Ley del IVA. El Real Decreto aprobado hace unos días hace lo propio en relación con el Reglamento del Impuesto y también en relación con el Reglamento de Facturación.

Las medias adoptadas, que entrarán en vigor el próximo uno de julio, pueden resumirse de la siguiente manera:

- Desaparición del actual sistema de ventas a distancia basado en umbrales de venta por Estado miembro.
- Se establece un sistema generalizado de tributación en destino para las operaciones de comercio electrónico (entregas intracomunitarias a distancia de bienes y entregas de bienes importados de terceros territorios o terceros estados).
- En relación con las entregas intracomunitarias a distancia de bienes, se establece un umbral único de ventas de 10.000 euros. Una vez superado este umbral de ventas, las mismas tributarán 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 (Estado miembro de identificación).
- Entrada en vigor de un nuevo régimen de importación para las ventas a distancia de bienes que son enviados desde terceros estados o terceros territorios, cuyo valor intrínseco es inferior a 150 euros y que han de ser importados en el territorio comunitario. El lugar de realización de este tipo de entregas será el Estado miembro donde los bienes sean entregados al consumidor final. Se establece, además, una exención del IVA a la importación para los operadores acogidos a este régimen especial.
- Las plataformas digitales que faciliten la realización de este tipo de operaciones serán, en determinadas situaciones y bajo determinadas condiciones, las responsables de ingresar el IVA a la Administración. Para ello se establece la existencia de una 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), siendo el sujeto pasivo la plataforma facilitadora.

A continuación, se describen las principales modificaciones realizadas en la Reglamento del IVA y en Reglamento de Facturación como consecuencia de la transposición a nuestra normativa interna de las Directivas Comunitarias 2017/2455 y 2019/1995 y del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026.

Modificaciones en el Reglamento del IVA (Real Decreto 1624/1992).

- Se añade un artículo 1. Intervención de manera indirecta por el vendedor en la expedición o el transporte.

La introducción de este artículo se hace con el fin de determinar en que supuestos se entiende que el proveedor de los bienes interviene de forma indirecta en el transporte de los mismos con el fin de que la entrega realizada pueda tener la consideración de entrega intracomunitaria a distancia de bienes o de entrega a distancia de bienes importados.

Se pretende alinear las disposiciones de la normativa interna española con las previstas en el artículo 5 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

- Se añade un artículo 1 bis. Entregas de bienes o prestaciones de servicios facilitadas a través de una interfaz digital.

La introducción de este nuevo artículo se hace con el fin de determinar las diferentes situaciones en las que una interfaz digital facilita entregas a distancia de bienes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.bis y 166 bis de la Ley del IVA.

Se pretende alinear las disposiciones de la normativa interna española con las previstas en los artículo 5 ter y 54 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

- Se modifica el artículo 22. Opción por la no sujeción al Impuesto de determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Se modifica este artículo con el fin de determinar el procedimiento a seguir para ejercer la opción de que las entregas a distancia de bienes tributen en el Estado miembro de destino de los bienes cuando el nuevo umbral de ventas de 10.000 euros no haya sido excedido.

Se establece, además, que, con el fin de ejercitar la opción y que ésta surta efectos, el sujeto pasivo deberá demostrar que el ingreso del IVA se ha realizado en el Estado miembro de destino mediante la aportación de los justificantes de haber presentado las declaraciones-liquidaciones del impuesto en dicho Estado miembro.

- Se añade un Artículo 23 bis. Devengo.

Como consecuencia de las modificaciones incluidas en la Ley del IVA, a los efectos de lo previsto en los artículos 75.Tres de la Ley del Impuesto (entregas realizadas por interfaces facilitadoras) y 163 sexvicies (Régimen de importación), se establece una nueva regla de devengo que será el momento en el que el cliente haya aceptado el pago por los bienes ordenados.

Este artículo 23.bis establece una serie de supuestos en los que debe entenderse que el cliente ha aceptado un determinado pago.

Se pretende alinear las disposiciones de la normativa española con lo dispuesto en los artículos 41 bis y 61 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

- Se modifica el artículo 61 duodecies. Definiciones.

La modificación de este artículo se hace con el fin de incluir las definiciones de los nuevos regímenes especiales (Régimen exterior a la Unión, Régimen de la Unión y Régimen de importación)

- Se modifica el artículo 61 terdecies. Opción y renuncia. Efectos.

Las modificaciones incluidas en este artículo se refieren a los efectos que tiene para el sujeto pasivo tanto optar como renunciar a la aplicación de los nuevos regímenes especiales.

Se establece también cual es el proceso a seguir por el sujeto pasivo cuya sede de actividad está en el TAI pero que, como consecuencia de un cambio de dicha sede de actividad, el Estado miembro de identificación a los efectos de aplicar los regímenes especiales deja de ser el TAI y pasará a ser el Estado miembro donde se sitúe su nueva sede de actividad.

- Se modifica el artículo 61 quaterdecies. Exclusión y efectos.

Este artículo regula los efectos que tiene para el sujeto pasivo la exclusión del régimen especial.

Se refiere tanto a los supuestos de exclusión por haber dejado de cumplir los requisitos necesarios para poder aplicar los regímenes especiales por situaciones sobrevenidas como a los supuestos de exclusión por incumplimientos reiterados de los requisitos. Se proporciona una lista de los que, entre otros supuestos, pueden entenderse como incumplimientos reiterados.

- Se modifica el Artículo 61 quinquiesdecies. Obligaciones de información.

Este artículo regula las obligaciones de información que deberán tener los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales. Dichos sujetos pasivos, o los intermediarios que actúen por su cuenta, deberán presentar una declaración de modificación al Estado miembro de identificación ante cualquier cambio en la información proporcionada a los efectos de aplicar los regímenes especiales. Dicha declaración se deberá presentar a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que se haya producido el cambio correspondiente.

En el caso de que España sea el Estado miembro de identificación, la declaración de modificación se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.

- Se modifica el artículo 61 sexiesdecies. Obligaciones formales.

Este artículo regula el contenido de los registros que obligatoriamente deberán llevar los operadores acogidos a algunos de los regímenes especiales.

Por lo que respecta al Régimen exterior de la Unión y al Régimen de la Unión, entre otra, la información que dichos registros debe contener es la siguiente:

- El Estado miembro de consumo en el que hayan realizado las operaciones;

- El tipo de prestación de servicios realizada o la descripción y la cantidad de los bienes entregados;
- La fecha de realización de la operación;
- La base imponible con indicación de la moneda utilizada y cualquier modificación realizada en la misma;
- Cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible;
- El tipo del impuesto aplicado.

Por lo que respecta al Régimen de importación, entre otra, la información que dichos registros deben contener es la siguiente:

- El Estado miembro de consumo en el que se entreguen los bienes;
- La descripción y la cantidad de los bienes entregados;
- La fecha de entrega de los bienes;
- La base imponible con indicación de la moneda utilizada y sus modificaciones posteriores;
- El tipo del Impuesto aplicado;
- La información contenida en la factura;
- Cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible;
- El número único de transacción o el número de pedido.

Toda esta información deberá conservarse de tal manera que permita su disposición por vía electrónica de forma inmediata y por cada una de las operaciones realizadas y estará disponible tanto para el Estado miembro de consumo como para el Estado miembro de identificación.

- Se añade un artículo 61 septiesdecies. Condiciones y requisitos para actuar como intermediario en el Régimen de importación.

Este artículo regula cuáles son las condiciones para poder actuar como intermediario de aquellos sujetos pasivos no comunitarios que opten por aplicar el Régimen especial de importación. Las condiciones y requisitos se sitúan mucho más cerca del concepto de Operador Económico Autorizado que del concepto de representante fiscal.

Algunas de estas condiciones son:

- Disponer del número de identificación fiscal;
- Estar establecido en el TAI;
- No haber sido condenado o sancionado, dentro los cuatro años anteriores a la presentación de la solicitud para actuar como intermediario, por la comisión de un delito o de una infracción tributaria grave, en relación con su actividad económica, en virtud de sentencia o resolución administrativa firme;
- Solvencia financiera, la cual se considerará acreditada cuando el operador tenga un nivel financiero que le permita cumplir sus compromisos, teniendo debidamente en cuenta las características del tipo de actividad de que se trate.

Se presumirán cumplidos de estos requisitos cuando el operador tenga la condición de Operador Económico Autorizado de conformidad con el Código Aduanero de la Unión.

- Se añade un artículo 62 bis. Registro de operaciones.

Se establecen los requisitos que deberán tener los registros que deben llevar los sujetos pasivos titulares de interfaces digitales facilitadoras de entregas a distancia de bienes.

Este registro se mantendrá por un período de diez años, deberá conservarse por vía electrónica y será lo suficientemente detallado como para permitir a la Administración tributaria comprobar si el impuesto se ha declarado correctamente.

La información que dichos registro deberá contener es, entre otra:

- El nombre, la dirección postal y electrónica o el sitio web del proveedor cuyas entregas o prestaciones se faciliten a través de la utilización de la interfaz electrónica;
- El número de identificación fiscal del proveedor;
- El número de la cuenta bancaria del proveedor;
- Descripción de los bienes y su valor;
- El lugar de llegada de la expedición o transporte, junto con el momento de la entrega.

- Se modifica el apartado 1 del artículo 74. Recaudación del impuesto en las importaciones.

Este artículo regula la nueva modalidad de recaudación del IVA a la importación por parte de las personas encargadas de presentar los bienes en la aduana (normalmente servicios postales o agentes de aduanas) en nombre del importador (la persona a la que van dirigidos los bienes). Esta modalidad de recaudación del IVA a la importación se encuentra prevista en el artículo 167 bis de la Ley del IVA.

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 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.

Esta modalidad requiere, entre otros requisitos, haber acreditado la condición de presentador de mercancía por cuenta del importador ante la Aduana, en la forma prevista en la normativa aduanera.

Además, se deberá llevar un registro de las operaciones incluidas en la declaración presentada con arreglo a la modalidad especial.

- Se modifica el apartado 1 del artículo 82. Obligaciones de los sujetos pasivos no establecidos

Este artículo regula la exclusión de la obligación de nombrar un representante fiscal para aquellos sujetos pasivos no establecidos en el TAI que se acojan a los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia.

Modificaciones del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (Real Decreto 1619/2012):

- Se modifican los apartados 2 y 3 del artículo 2.

Estos artículos regulan la obligación de expedir factura en los casos en los casos en los que, por aplicación de las reglas de localización, las ventas a distancia se consideren realizadas en el TAI.

Se señala, además, que para las operaciones a las que resulten de aplicación los regímenes especiales y sea España el Estado miembro de identificación, la obligación de expedir factura se acogerá a los dispuesto en el Reglamento de facturación.

Por su parte, en el caso de que el Estado miembro de Identificación no sea España, será dicho Estado el que determine si existe obligación de expedir factura.

- Se modifican las letras b) y d) del apartado 4 del artículo 4. Facturas simplificadas.

Se establece la posibilidad de expedir facturas simplificadas para el caso de entregas intracomunitarias a distancia de bienes sujetas al IVA en el TAI. Esta posibilidad no existe en la normativa actual que, en todo caso, exige la emisión de factura completa.

El legislador parece no seguir las pautas dadas por la Directiva del IVA en su artículo 220.1.2) en virtud de la cual los Estado miembros deben eximir de la obligación de expedir factura a los operadores que realicen ventas intracomunitarias a distancia de bienes (no así ventas a distancia de bienes importados de terceros estados o territorios terceros) en el marco de los regímenes especiales.

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.