

14 de junio de 2021

# Alerta Informativa

## Departamento Fiscal

---

**El Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril de 2021 aprueba importantes modificaciones en el tratamiento del IVA del comercio electrónico, con la transposición de la segunda parte de las medidas que se regulan en la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, cuya entrada en vigor inicialmente estaba prevista para el 1 de enero de 2020 pero que, como consecuencia de la crisis sanitaria, la UE retrasó a 1 de julio de 2021.**

---

Las reglas del comercio electrónico de bienes que tengan como **destinatarios a clientes particulares** (operaciones B2C), y siempre que medie transporte transfronterizo (comunitario o extracomunitario) se renuevan completamente a partir de julio de 2021, con la finalidad de:

- i. Situar la tributación del IVA de estas operaciones en el lugar donde se realice el consumo, equiparando el tratamiento del IVA de las ventas en tiendas físicas con el de las tiendas online;
- ii. Evitar el fraude y la desventaja competitiva que genera la exención a las importaciones de bienes de escaso valor, al tiempo que se pretende proteger al consumidor final y
- iii. Simplificar las obligaciones materiales y formales para los operadores económicos que participan en estas operaciones, principalmente a través del sistema de ventanilla única, también denominado OSS (One Stop-Shop) e involucrando a las plataformas digitales en la gestión y recaudación del IVA del comercio electrónico.

Lo anterior se concreta en las siguientes novedades:

### **A. Ventas a distancia intracomunitarias**

Se introduce este nuevo concepto de entrega de bienes, si bien no es novedoso puesto ya viene regulado en la norma como una regla especial para determinar el lugar de realización del hecho imponible. En este sentido, recordemos que el IVA asociado a las ventas a distancia, entendidas éstas como las ventas realizadas a particulares donde la mercancía viaja de un Estado miembro a otro, debe declararse y tributar en el **lugar de origen**, salvo que la cifra de ventas de este tipo de operaciones en cada Estado miembro de destino supere los umbrales que haya fijado este Estado miembro. Por mandato comunitario, estos umbrales deben situarse dentro de la horquilla de 35.000 euros (umbral fijado por España) hasta 100.000 euros.

Pues bien, con el objetivo de afianzar la tributación en destino, a partir de julio desaparecerán los 27 umbrales fijados por los Estados miembros y se pasará a **un único umbral de 10.000 euros a escala comunitaria**.

En dicho umbral de 10.000 euros se computarán, además de las ventas a distancia intracomunitarias, los servicios prestados por vía electrónica de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión a favor de particulares.

La fijación de este único umbral supone:

1. Eliminar la soberanía de los Estados miembros para fijar sus propios umbrales.
2. Equiparar el tratamiento del IVA del comercio comunitario online B2C, de forma que todos los operadores (comerciantes tradicionales y comerciantes online) competirán en igualdad de condiciones, salvo cuando realicen ventas por debajo del umbral, habida cuenta de los diferentes tipos impositivos de cada Estado miembro de la UE.
3. Incrementar la **tributación en destino** de estas operaciones, al fijarse el umbral en un importe tan reducido e incorporar al mismo las prestaciones de servicios antes referidas.

Esto último genera elevados costes administrativos, por la obligación de registro en el Estado miembro de destino y de cumplimiento de las obligaciones de IVA en dicho Estado.

Por este motivo, se crea el sistema de **ventanilla única** (régimen especial OSS) al que pueden **optar** los operadores, que les permitirá declarar en un solo Estado miembro todas estas operaciones. El contenido de este régimen especial es objeto de análisis más adelante ([D. Sistema de ventanilla única](#)).

## B. Ventas a distancia de bienes importados

Si lo anterior podemos calificarlo como un *restyling* de enorme calado, en el caso de las ventas a distancia de bienes importados podemos afirmar que estamos ante un concepto totalmente novedoso y rompedor.

Novedoso porque se introduce este concepto de entrega de bienes que no existía y que, en esencia, es idéntico al de las ventas a distancia intracomunitarias, con la diferencia de que:

- i. El origen del transporte de los bienes se sitúa en un territorio de fuera de la UE (territorio tercero) y
- ii. No se exige rebasar un umbral para tributar en destino, sino que se condiciona la tributación en destino a que el operador se haya acogido al sistema de ventanilla única (**régimen especial IOSS**), como luego explicamos.

Rompedor porque implica la supresión de la exención a la importación de bienes de escaso valor y la creación de este régimen especial IOSS y una nueva modalidad especial de declaración e ingreso de las importaciones de bienes de escaso valor, que analizaremos más adelante.

Actualmente las ventas de bienes importados no se entienden realizadas en territorio comunitario y, por tanto, no están sujetas a IVA por cuanto se localizan en el lugar de inicio del transporte, esto es, en territorio tercero. No obstante, la tributación de estas operaciones tiene lugar con la **importación de los bienes** en el interior de la UE, cualquiera que sea la condición que tenga el destinatario (empresario o particular), con la salvedad de los **bienes de escaso valor** (situados en una horquilla de 10 a 22 euros), que están **exentos de IVA** y, además, gozan de exención de derechos arancelarios al estar por debajo de los 150 euros.

En la práctica, se ha venido produciendo un abuso de la exención a la importación de bienes de escaso valor, además de generar distorsiones en la competencia, ya que estas ventas con origen en un territorio tercero no tributan, a diferencia de las que tienen con origen en la UE, que tributan íntegramente. A lo anterior hay que añadir la falta de transparencia en los precios que sufren los usuarios finales, pues en no pocas ocasiones se les exige liquidar el IVA y derechos arancelarios no contemplados en el momento de realizar el pago y completar la transacción online.

Para evitar todo lo anterior, con efectos 1 de julio de 2021:

1. **Se elimina la exención** a la importación de bienes de escaso valor;
2. Se crea el régimen especial IOSS, previsto para ventas a distancia de bienes importados en **envíos ≤ 150 euros** (valor intrínseco según se defina por la legislación aduanera);

3. Se crea un nuevo punto de conexión para localizar las ventas a distancia de bienes importados, que será:
  - a. Cuando el Estado miembro de importación no coincida con el Estado miembro de llegada, el Estado miembro de llegada y
  - b. Cuando el Estado miembro de importación coincida con el Estado miembro de llegada, el Estado miembro de llegada siempre que el operador declare estas operaciones en el régimen especial IOSS.
4. Se crea una exención a la importación de los bienes acogidos al régimen IOSS para evitar la doble imposición que se produciría por (i) el IVA de la importación y (ii); el IVA de la venta a distancia de bienes importados que, de acuerdo con el punto 3.b) anterior, se localiza en el Estado miembro de llegada si se acoge a IOSS.

### C. Las interfaces digitales

Se estima que aproximadamente el 75% del comercio internacional online se realiza a través de plataformas digitales. Por ello se ha considerado oportuno involucrar a estas plataformas para que gestionen y recauden el IVA de determinadas operaciones en las que intermedian, y liberar de esta carga a los operadores. Una medida totalmente novedosa.

Así, aquellas interfaces digitales que intermedien en:

- La venta de bienes importados en envíos cuyo valor  $\leq$  150 euros;
- La entrega de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un proveedor no establecido

Se considerará que la interfaz digital recibe y vende estos bienes en su propio nombre, estando obligados a liquidar el IVA correspondiente por la entrega final al consumidor final, puesto que el transporte se considera vinculado a esta última entrega. Respecto a la entrega del proveedor a favor de la interfaz, se considerará que esta operación estará exenta, siendo una exención plena, es decir, de las que otorgan pleno derecho a la deducción.

El devengo de ambas operaciones (tanto de la entrega a favor de la interfaz como la que realiza esta última a favor del cliente consumidor final) se entenderá producido con la aceptación del pago del cliente.

### D. Sistema de ventanilla única

El Sistema de ventanilla única (One Stop Shop), tal como hemos comentado, experimenta una importante ampliación al objeto de encajar en el mismo el conjunto de operaciones antes contempladas. En este sentido, se establecen tres regímenes especiales en la Ley del IVA española que acometen la implantación en España de este sistema de declaración:

1. Régimen Exterior de la Unión (EUOSS).
2. Régimen de la Unión (USOS).
3. Régimen de Importación (IOSS).

Son elementos comunes, entre otros, a los tres regímenes especiales:

- Se trata de regímenes voluntarios, por lo que quienes no quieran utilizarlos podrán continuar identificándose en los Estados miembros en los que deban liquidar las correspondientes cuotas de IVA.
- Todos ellos requieren de la identificación del contribuyente en un Estado miembro de la Unión, fijándose diferentes criterios para su determinación.
- Se establecen causas comunes de exclusión del régimen.

---

### Régimen Exterior de la Unión (EUOSS)

Este es la continuación del actual régimen aplicable a los operadores no establecidos en la Comunidad que presten servicios electrónicos, de televisión o de radiodifusión, pero con importantes modificaciones:

- El ámbito del régimen es ampliado a todo tipo de prestaciones de servicios que tengan como destinatarios a no empresarios (B2C) y cuya localización territorial se sitúe en el Estado miembro de destino (Estado miembro de Consumo), es decir, dentro de la Comunidad.
- El prestador siempre debe ser una empresa no establecida en la Comunidad.
- La identificación puede ser realizada en cualquiera de los Estados miembros, a elección de la empresa prestadora del servicio.
- La empresa no establecida queda sujeta a una serie de obligaciones formales reguladas por la Ley.
- Si la empresa opta por este régimen especial, gozará del derecho a la devolución del IVA soportado en la Comunidad, sin que ello quede condicionado a la reciprocidad con su Estado de establecimiento.
- Para este régimen se regula un régimen transitorio aplicable a los empresarios que se hallaban registrados en el régimen vigente hasta el 1 de julio de 2021.

### Régimen de la Unión (UOSS)

Este es un régimen nuevo cuyas características esenciales son las siguientes:

- Resulta de aplicación a los servicios a no empresarios radicados en otros Estados miembros cuando dichos servicios se consideren localizados en destino a los efectos del IVA, así como las ventas a distancia de bienes, de acuerdo con el significado de este concepto al que antes nos hemos referido.
- El prestador del servicio o vendedor del bien siempre debe ser una empresa establecida en la Comunidad y no en el Estado miembro de consumo, o bien no establecida pero que, en este caso, realiza ventas a distancia de bienes situados dentro de la Comunidad.
- La identificación debe producirse en el Estado miembro en el que la empresa tenga su sede de actividad dentro de la Comunidad, o si aquélla estuviera fuera, en el Estado miembro en el que tenga un único establecimiento permanente. Caso de tener varios establecimientos, en aquel que decida la empresa de entre los Estados miembros en los que esté establecido. Si no tuviera establecimiento alguno en la Comunidad, deberá identificarse en el Estado miembro de salida de los bienes objeto de venta a distancia.
- La identificación lleva asociada una serie de obligaciones formales detalladas en la Ley.
- Para los no establecidos en la Comunidad se reconoce su derecho a la devolución de cuotas de IVA soportado aunque no exista reciprocidad de trato.

### Régimen de Importación (IOSS)

Régimen nuevo que pretende canalizar las novedosas operaciones de entrega de bienes efectuadas pero no establecidos para cuya entrega es precisa su previa importación. Estas son sus características principales:

- Es de aplicación a las ventas a distancia de bienes que han de ser objeto de previa importación cuyo valor intrínseco no supere los 150 euros, siempre que no estén sujetos a Impuestos Especiales.
- Es aplicable a establecidos y no establecidos en la Comunidad siempre que, en el caso de los no establecidos, estén representados por un "intermediario" establecido y designado al efecto, o bien sean empresas establecidas en países terceros con los que la Unión disponga de un acuerdo de asistencia mutua.
- Los criterios para la determinación del Estado miembro de identificación son una mezcla de los establecidos en los dos regímenes anteriores.
- La identificación lleva asociada una serie de obligaciones formales detalladas en la Ley.
- Para los no establecidos se reconoce su derecho a la devolución de cuotas de IVA soportado aunque no exista reciprocidad de trato.

---

## **E. Modalidad especial de liquidación del IVA a la importación**

La Ley regula adicionalmente una nueva modalidad para la liquidación del IVA a la importación por aquellos empresarios que no hayan optado por acogerse al Régimen Especial de Importación antes referido. Son sus características:

- Será aplicable a envíos de valor intrínseco inferior a los 150 euros y que no sean objeto de impuestos especiales.
- Podrán optar a esta modalidad los empresarios que presenten los bienes a la importación en nombre del importador. Aquellos pagarán el impuesto y lo cobrarán (recaudarán) del destinatario de la importación, que no deja de ser por ello el obligado al pago.
- El destinatario final se encuentre dentro del territorio de aplicación del impuesto en España.
- A todas estas importaciones les resultará de aplicación el tipo impositivo general.
- El pago del impuesto será realizado por el sistema de autoliquidación con periodicidad mensual.
- Existirá una obligación de registro de las operaciones realizadas bajo esta modalidad.

Tal como hemos referido, de acuerdo con la Disposición Final Octava del Real Decreto-Ley, toda la normativa anterior entrará en vigor el próximo 1 de julio de 2021.