

14 de juny de 2021

Alerta Informativa

Departament Fiscal

El Reial decret llei 7/2021, de 27 d'abril de 2021 aprova importants modificacions en el tractament de l'IVA del comerç electrònic, amb la transposició de la segona part de les mesures que es regulen en la Directiva (UE) 2017/2455 del Consell, de 5 de desembre de 2017, l'entrada en vigor del qual inicialment estava prevista per a l'1 de gener de 2020 però que, a conseqüència de la crisi sanitària, la UE va retardar a 1 de juliol de 2021.

Les regles del comerç electrònic de béns que tinguin com a **destinatari a clients particulars** (operacions B2C), i sempre que mitjà transport transfronterer (comunitari o extracomunitari) es renoven completament a partir de juliol de 2021, amb la finalitat de:

- i. Situar la tributació de l'IVA d'aquestes operacions en el lloc on es realitzi el consum, equiparant el tractament de l'IVA de les vendes en botigues físiques amb el de les botigues en línia;
- ii. Evitar el frau i el desavantatge competitiu que genera l'exempció a les importacions de béns d'escàs valor, al mateix temps que es pretén protegir el consumidor final i
- iii. Simplificar les obligacions materials i formals per als operadors econòmics que participen en aquestes operacions, principalment a través del sistema de finestra única, també denominat OSS (One Stop-Shop) i involucrant a les plataformes digitals en la gestió i recaptació de l'IVA del comerç electrònic.

L'anterior es concreta en les següents novetats:

A. Vendes a distància intracomunitàries

S'introdueix aquest nou concepte de lliurament de béns, si bé no és nou lloc ja ve regulat en la norma com una regla especial per a determinar el lloc de realització del fet imposable. En aquest sentit, recordem que l'IVA associat a les vendes a distància, enteses aquestes com les vendes realitzades a particulars on la mercaderia viatja d'un Estat membre a un altre, ha de declarar-se i tributar en el **lloc d'origen**, tret que la xifra de vendes d'aquesta mena d'operacions en cada Estat membre de destí superi els llindars que hagi fixat aquest Estat membre. Per mandat comunitari, aquests llindars han de situar-se dins de la forqueta de 35.000 euros (llindar fixat per Espanya) fins a 100.000 euros.

Doncs bé, amb l'objectiu d'afermar la tributació en destí, a partir de juliol desapareixeran els 27 llindars fixats pels Estats membres i es passarà a un **únic llindar de 10.000 euros a escala comunitària**.

En aquest llindar de 10.000 euros es computaran, a més de les vendes a distància intracomunitàries, els serveis prestats per via electrònica de telecomunicacions i de radiodifusió i televisió a favor de particulars.

La fixació d'aquest únic llindar suposa:

1. Eliminar la sobirania dels Estats membres per a fixar els seus propis llindars.

2. Equiparar el tractament de l'IVA del comerç comunitari en línia B2C, de manera que tots els operadors (comerciants tradicionals i comerciants en línia) competiran en igualtat de condicions, excepte quan realitzin vendes per sota del llindar, tenint en compte els diferents tipus impositius de cada Estat membre de la UE.
3. Incrementar la **tributació en destí** d'aquestes operacions, en fixar-se el llindar en un import tan reduït i incorporar al mateix les prestacions de serveis abans referides.

Això últim genera elevats costos administratius, per l'obligació de registre en l'Estat membre de destí i de compliment de les obligacions d'IVA en aquest Estat.

Per aquest motiu, es crea el sistema de finestra única (règim especial OSS) al qual poden optar els operadors, que els permetrà declarar en un sol Estat membre totes aquestes operacions. El contingut d'aquest règim especial és objecte d'anàlisi més endavant ([D. Sistema de finestra única](#)).

B. Vendes a distància de béns importats

Si l'anterior podem qualificar-ho com un *restyling* d'enorme calat, en el cas de les vendes a distància de béns importats podem afirmar que estem davant un concepte totalment nou i trencador.

Nou perquè s'introdueix aquest concepte de lliurament de béns que no existia i que, en essència, és idèntic al de les vendes a distància intracomunitàries, amb la diferència que:

- i. L'origen del transport dels béns se situa en un territori de fora de la UE (territori tercer) i
- ii. No s'exigeix depassar un llindar per a tributar en destí, sinó que es condiciona la tributació en destí al fet que l'operador s'hagi acol·lit al sistema de finestra única (règim especial IOSS), com després expliquem.

Trencador perquè implica la supressió de l'exempció a la importació de béns d'escàs valor i la creació d'aquest règim especial IOSS i una nova modalitat especial de declaració i ingrés de les importacions de béns d'escàs valor, que analitzarem més endavant.

Actualment les vendes de béns importats no s'entenen realitzades en territori comunitari i, per tant, no estan subjectes a IVA atès que es localitzen en el lloc d'inici del transport, això és, en territori tercer. No obstant això, la tributació d'aquestes operacions té lloc amb la **importació dels béns** a l'interior de la UE, qualsevol que sigui la condició que tingui el destinatari (empresari o particular), amb l'excepció dels **béns d'escàs valor** (situats en una forquilla de 10 a 22 euros), que estan **exempts d'IVA** i, a més, gaudeixen d'exempció de drets aranzelaris en estar per sota dels 150 euros.

En la pràctica, s'ha vingut produint un abús de l'exempció a la importació de béns d'escàs valor, a més de generar distorsions en la competència, ja que aquestes vendes amb origen en un territori tercer no tributen, a diferència de les quals tenen amb origen a la UE, que tributen íntegrament. A l'anterior cal afegir la falta de transparència en els preus que sofreixen els usuaris finals, perquè en no poques ocasions se'ls exigeix liquidar l'IVA i drets aranzelaris no contemplats en el moment de realitzar el pagament i completar la transacció en línia.

Per a evitar tot l'anterior, amb efectes 1 de juliol de 2021:

1. **S'elimina l'exempció** a la importació de béns d'escàs valor;;
2. Es crea el règim especial IOSS, previst per a vendes a distància de béns importats en enviaments **≤ 150 euros** (valor intrínsec segons es defineixi per la legislació duanera);
3. Es crea un nou punt de connexió per a localitzar les vendes a distància de béns importats, que serà:

- a. Quan l'Estat membre d'importació no coincideixi amb l'Estat membre d'arribada, l'Estat membre d'arribada i
 - b. Quan l'Estat membre d'importació coincideixi amb l'Estat membre d'arribada, l'Estat membre d'arribada sempre que l'operador declari aquestes operacions en el règim especial IOSS.
4. Es crea una exempció a la importació dels béns acollits al règim IOSS per a evitar la doble imposició que es produiria per (i) l'IVA de la importació i (ii); l'IVA de la venda a distància de béns importats que, d'acord amb el punt 3.b) anterior, es localitza en l'Estat membre d'arribada si s'acull a IOSS.

C. Les interfícies digitals

S'estima que aproximadament el 75% del comerç internacional en línia es realitza a través de plataformes digitals. Per això s'ha considerat oportú involucrar a aquestes plataformes perquè gestionin i recaptin l'IVA de determinades operacions en les quals mitjancen, i alliberar d'aquesta càrrega als operadors. Una mesura totalment nova.

Així, aquelles interfícies digitals que mitjancin en:

- La venda de béns importats en enviaments el valor dels quals ≤ 150 euros;
- El lliurament de béns a l'interior de la Comunitat per part d'un proveïdor no establert

Es considerarà que la interfície digital rep i ven aquests béns en el seu propi nom, estant obligats a liquidar l'IVA corresponent pel lliurament final al consumidor final, ja que el transport es considera vinculat a aquest últim lliurament. Respecte al lliurament del proveïdor a favor de la interfície, es considerarà que aquesta operació estarà exempta, sent una exempció plena, és a dir, de les quals atorguen ple dret a la deducció.

La meritació de totes dues operacions (tant del lliurament a favor de la interfície com la que realitza aquesta última a favor del client consumidor final) s'entendrà produït amb l'acceptació del pagament del client.

D. Sistema de finestra única

El Sistema de finestra única (One Stop Shop), tal com hem comentat, experimenta una important ampliació a fi d'encaixar en el mateix el conjunt d'operacions abans contemplades. En aquest sentit, s'estableixen tres règims especials en la Llei de l'IVA espanyola que escometen la implantació a Espanya d'aquest sistema de declaració:

1. Règim Exterior de la Unió (EUOSS).
2. Règim de la Unió (USOS).
3. Règim d'Importació (IOSS).

Són elements comuns, entre altres, als tres règims especials:

- Es tracta de règims voluntaris, per la qual cosa els qui no vulguin utilitzar-los podran continuar identificant-se en els Estats membres en els quals hagin de liquidar les corresponents quotes d'IVA.
- Es tracta de règims voluntaris, per la qual cosa els qui no vulguin utilitzar-los podran continuar identificant-se en els Estats membres en els quals hagin de liquidar les corresponents quotes d'IVA.
- S'estableixen causes comunes d'exclusió del règim.

Règim Exterior de la Unió (EUOSS)

Aquest és la continuació de l'actual règim aplicable als operadors no establerts en la Comunitat que prestin serveis electrònics, de televisió o de radiodifusió, però amb importants modificacions:

- L'àmbit del règim és ampliat a tota mena de prestacions de serveis que tinguin com a destinataris a no empresaris (B2C) i la localització territorial dels quals se situï en l'Estat membre de destí (Estat membre de Consum), és a dir, dins de la Comunitat.
- El prestador sempre ha de ser una empresa no establerta en la Comunitat.
- La identificació pot ser realitzada en qualsevol dels Estats membres, a elecció de l'empresa prestadora del servei.
- L'empresa no establerta queda subjecta a una sèrie d'obligacions formals regulades per la Llei.
- Si l'empresa opta per aquest règim especial, gaudirà del dret a la devolució de l'IVA suportat en la Comunitat, sense que això quedi condicionat a la reciprocitat amb el seu Estat d'establiment.
- Per a aquest règim es regula un règim transitori aplicable als empresaris que es trobaven registrats en el règim vigent fins a l'1 de juliol de 2021.

Règim de la Unió (UOSS)

Aquest és un règim nou les característiques essencials del qual són les següents:

- Resulta d'aplicació als serveis a no empresaris radicats en altres Estats membres quan aquests serveis es considerin localitzats en destí a l'efecte de l'IVA, així com les vendes a distància de béns, d'acord amb el significat d'aquest concepte al qual abans ens hem referit.
- El prestador del servei o venedor del bé sempre ha de ser una empresa establerta en la Comunitat i no en l'Estat membre de consum, o bé no establerta però que, en aquest cas, realitza vendes a distància de béns situats dins de la Comunitat.
- La identificació ha de produir-se en l'Estat membre en el qual l'empresa tingui la seva seu d'activitat dins de la Comunitat, o si aquella estigués fora, en l'Estat membre en el qual tingui un únic establiment permanent. Cas de tenir diversos establiments, en aquell que decideixi l'empresa d'entre els Estats membres en els quals estigui establert. Si no tingués cap establiment en la Comunitat, haurà d'identificar-se en l'Estat membre de sortida dels béns objecte de venda a distància.
- La identificació porta associada una sèrie d'obligacions formals detallades en la Llei.
- Per als no establerts en la Comunitat es reconeix el seu dret a la devolució de quotes d'IVA suportat encara que no existeixi reciprocitat de tracte.

Règim d'Importació (IOSS)

Règim nou que pretén canalitzar les noves operacions de lliurament de béns efectuades però no establerts per al lliurament dels quals és precisa la seva prèvia importació. Aquestes són les seves característiques principals:

- És aplicable a les vendes a distància de béns que han de ser objecte de prèvia importació el valor intrínsec de la qual no superi els 150 euros, sempre que no estiguin subjectes a Impostos Especials.
- És aplicable a establerts i no establerts en la Comunitat sempre que, en el cas dels no establerts, estiguin representats per un "intermediari" establert i designat a aquest efecte, o bé siguin empreses establertes en països tercers amb els quals la Unió disposi d'un acord d'assistència mútua.
- Els criteris per a la determinació de l'Estat membre d'identificació són una mescla dels establerts en els dos règims anteriors.
- La identificació porta associada una sèrie d'obligacions formals detallades en la Llei.
- Per als no establerts es reconeix el seu dret a la devolució de quotes d'IVA suportat encara que no existeixi reciprocitat de tracte.

E. Modalitat especial de liquidació de l'IVA a la importació

La Llei regula addicionalment una nova modalitat per a la liquidació de l'IVA a la importació per aquells empresaris que no hagin optat per acollir-se al Règim Especial d'Importació abans referit. Són les seves característiques:

- Serà aplicable a enviaments de valor intrínsec inferior als 150 euros i que no siguin objecte d'impostos especials.
- Podran optar a aquesta modalitat els empresaris que presentin els béns a la importació en nom de l'importador. Aquells pagaran l'impost i el cobraran (recaptaran) del destinatari de la importació, que no deixa de ser per això l'obligat al pagament.
- El destinatari final es trobi dins del territori d'aplicació de l'impost a Espanya.
- A totes aquestes importacions els resultarà d'aplicació el tipus impositiu general.
- El pagament de l'impost serà realitzat pel sistema d'autoliquidació amb periodicitat mensual.
- Existirà una obligació de registre de les operacions realitzades sota aquesta modalitat.

Tal com hem referit, d'acord amb la Disposició Final Octava del Reial decret llei, tota la normativa anterior entrarà en vigor el pròxim 1 de juliol de 2021.