

Modificaciones en la regulación del IVA del comercio electrónico

Julio 2021

El pasado 27 de abril se publicó el Real Decreto Ley 7/2021, de transposición, entre otras, de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante) y el comercio electrónico, en el que se establecieron una serie de importantes modificaciones, que entraron en vigor el 1 de julio.

En desarrollo de dicha transposición de las Directivas, el pasado 16 de junio de 2021 se publicó el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

A. ¿A qué tipo de operaciones les afectan las modificaciones aprobadas con efectos 1 de julio de 2021?

Las modificaciones afectarán a los siguientes tipos de operaciones:

- **Ventas a distancia intracomunitarias de bienes (B2C)** realizadas por vendedores on-line o plataformas digitales (marketplaces) a consumidores finales, en las que el vendedor se hace cargo, de forma directa o indirecta, del transporte desde un Estado miembro de la UE a otro Estado miembro de la UE donde se encuentra ubicado el domicilio del cliente (este régimen no resulta de aplicación a las ventas entre empresarios).



- **Ventas a distancia de bienes importados desde países o territorios terceros (B2C)** realizadas por vendedores on-line o plataformas digitales (marketplaces) a consumidores finales (este régimen no resulta de aplicación a las ventas entre empresarios).
- Ventas facilitadas por **plataformas digitales (marketplaces)**.
- Servicios prestados a consumidores finales por vía electrónica, de **telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión**.

B. ¿Cuáles son las principales modificaciones aprobadas con efectos 1 de julio de 2021?

Las principales modificaciones que se han producido a partir del 1 de julio son las siguientes:

- En lo que se refiere a las **ventas a distancia intracomunitarias (B2C)**, actualmente, tributan en el Estado de origen de las mercancías, salvo que se supere el umbral establecido por cada Estado miembro (a modo de ejemplo, en España se encuentra fijado en 35.000 euros), en cuyo caso, se pasa a tributar en el país de destino.

Lo anterior implica que el vendedor se debe registrar en todos los Estados en los que haya excedido el umbral de ventas establecido por cada Estado miembro, presentar las declaraciones a las que esté obligado por normativa del Estado de destino, así como cumplir con el resto de las obligaciones formales que en cada uno de ellos se establezcan.

A partir del 1 de julio de 2021, **desaparecen los umbrales individualizados anteriormente referidos y se crea un único umbral común de 10.000 euros**, excluido el impuesto, para ventas a distancia y servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión en todos los Estados miembros de la UE. A los efectos de determinar el lugar de realización de la operación, se tendrá en cuenta el importe conjunto de las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en la Unión Europea durante el año

natural precedente para ver si superan o no el umbral de 10.000 euros¹ (no Estado por Estado, como ocurría hasta el momento):

- a) Por debajo de ese umbral, las operaciones quedan localizadas en el Estado miembro de origen, salvo que voluntariamente se decida tributar en el Estado miembro de destino.
- b) Por encima de ese umbral, los empresarios vendedores deberán repercutir IVA correspondiente al Estado miembro de destino, para lo cual será necesario conocer los tipos impositivos de IVA aplicables en cada país de destino en los que se opere. Para facilitar el ingreso de dicho IVA, se establece un sistema de ventanilla única (OSS - *One-Stop-Shop*) tanto para las ventas a distancia intracomunitarias como para las ventas facilitadas por plataformas digitales y las prestaciones de servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, lo que permitirá a las entidades ingresar el IVA de otros países de la UE por medio de la presentación de una declaración en España (bien ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, bien ante las Haciendas Forales).

Para ello, será necesario darse de alta de forma censal (se habilita el modelo 035) y presentar la autoliquidación (modelo 369) con carácter trimestral. Asimismo, se establece la obligación de mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial que deberá conservarse durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

A este respecto señalar que, en lo que se refiere al Territorio Histórico de Gipuzkoa, el pasado 15 de julio se publicó la Orden Foral 411/2021 que aprueba el modelo 035 “Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas interiores de bienes”. En la misma se establece que el modelo deberá presentarse de forma telemática por Zergabidea, y asimismo se indica un plazo extraordinario, de un mes a partir de la entrada en vigor de la orden foral para presentar el alta. Teniendo en cuenta que la entrada en vigor es el mismo día de la publicación en

¹ También pasará a aplicarse dicho régimen cuando durante el año en curso se supere el referido umbral.

el Boletín Oficial de Gipuzkoa, **se dispondría de plazo para su presentación hasta el 15 de agosto (si bien al ser inhábil el plazo finalizará el 16 de agosto lunes) para poder presentar el modelo 035.**

No obstante, queda pendiente de aprobar la orden foral por la que se apruebe el modelo 369.

- En lo que se refiere a las **ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, desaparece la exención del IVA en las importaciones de bienes de escaso valor**. No obstante, se crea un **régimen especial** opcional **para ventas a distancia de bienes importados desde terceros países con destino a particulares de la UE** (excepto bienes objeto de impuestos especiales), que **no superen los 150 euros**, que permitirá declarar e ingresar el IVA de las ventas mediante un sistema denominado ventanilla única de importación (*IOSS -Import One-Stop-Shop*).
- **Las plataformas digitales o “marketplaces”** que faciliten las ventas a distancia de bienes importados de valor inferior a 150 euros o que facilite entregas de bienes a consumidores finales en la Unión Europea realizadas por un empresario o profesional que no esté establecido en ella, **tendrán la condición de sujetos pasivos del IVA**, entendiéndose que son ellas quienes adquieren y entregan los bienes.

Desde el punto de vista del IVA habrá dos entregas de bienes: una primera entrega de bienes del vendedor a la plataforma digital que se considerará exenta y una segunda entrega de bienes de la plataforma al comprador final sujeta y no exenta de IVA. Esta modificación implica nuevas obligaciones de llevanza de registros para este tipo de entidades.

C. ¿Cuál es la finalidad de las modificaciones introducidas con efectos 1 de julio de 2021?

Las modificaciones aprobadas se adaptan al crecimiento exponencial del comercio electrónico derivado de la globalización y de los cambios tecnológicos, reforzando el principio de imposición en el lugar de destino, ante la necesidad de proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros. Asimismo, se busca proteger la competencia entre los proveedores comunitarios y de fuera de la Unión Europea y se reducen las cargas administrativas y los costes de gestión del IVA para los operadores.

D. Situación en los Territorios Históricos de Bizkaia y Álava y la Comunidad Foral de Navarra.

Los Territorios Históricos de Bizkaia y Álava ya han aprobado sus correspondientes normativas para la transposición a sus territorios de las referidas Directivas². Mientras que la Comunidad Foral de Navarra, por el momento, no tiene publicada ninguna modificación a este respecto. No obstante, las Directivas son de aplicación directa en los Territorios Forales, a partir de 1 de julio de 2021, con independencia de su trasposición o no a sus respectivas normativas.

En lo que se refiere al modelo censal, modelo 035, el Territorio Histórico de Bizkaia ha aprobado el modelo por Orden Foral 1228/2021, de 7 de julio; el Territorio Histórico de Álava, sigue pendiente de publicar la orden y la Comunidad Foral de Navarra, no prevé publicar ninguna normativa, ya que según hemos sido informados, las declaraciones de los contribuyentes navarros referentes a los regímenes anteriormente comentados se van a gestionar por la Administración Tributaria Estatal.

Asimismo, señalar que ninguna de ellas actualmente ha publicado la aprobación del modelo de autoliquidación para operar a través de los sistemas mencionados.

Os informaremos puntualmente de los avances que, en cada uno de los referidos Territorios, se vayan produciendo en la materia.

La presente circular es meramente informativa y, por lo tanto, contiene información de carácter general que no constituye asesoramiento jurídico. En este sentido, si a la vista del contenido del presente documento necesitaran aclarar cualquier aspecto en relación con el contenido del mismo, les rogamos se pongan en contacto con nosotros para que les asesoremos adecuadamente atendiendo a las circunstancias de su caso concreto.

Sin otro particular y esperando que la presente circular les sea de interés, les saluda muy atentamente.

BSK LEGAL & FISCAL

² Decreto Foral Normativo 5/2021, de 15 de junio, del Territorio Histórico de Bizkaia.
Decreto Foral Normativo de Urgencia 4/2021, de 8 de junio, del Territorio Histórico de Álava.