

# Real Decreto Ley 7/2021: concluye la regulación del IVA del comercio electrónico

## Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

*Análisis de las principales modificaciones que el Real Decreto Ley 7/2021 ha introducido en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con la tributación de las operaciones de prestación de servicios y venta de bienes a distancia por medios electrónicos.*

En el *Boletín Oficial del Estado* de 28 de abril del 2021 se ha publicado el Real Decreto Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores.

Mediante esta norma se han modificado, entre otras cuestiones, diferentes preceptos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido al terminar de transponer la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre del 2017 —por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE—, modificaciones que serán de aplicación a partir del 1 de julio del 2021. Se introducen así, fundamentalmente, cambios que afectan a la tributación de las operaciones de prestación de servicios y venta de bienes a distancia —generalmente por internet o por otros

*Advertencia legal:* Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Maquetación: Rosana Sancho Muñoz • Diseño: José Ángel Rodríguez León y Ángela Brea Fernández

medios electrónicos— por parte de empresarios o profesionales de un Estado miembro o país tercero a consumidores finales comunitarios, tratando así de adaptar la normativa al crecimiento exponencial del comercio electrónico a través del reforzamiento del principio de imposición en el lugar de destino.

Pues bien, entre las modificaciones apuntadas, destacamos las siguientes:

- 1) En primer lugar, ha de mencionarse la introducción en la Ley 37/1992 —nuevo apartado 3 del artículo 8— de dos conceptos fundamentales en la transposición:
  - a) Por un lado, el concepto de ‘ventas a distancia intracomunitarias de bienes’, entendidas como las entregas de bienes expedidos o transportados por el proveedor desde un Estado miembro a otro distinto cuyos destinatarios actúen o tengan la condición de consumidores finales. Estas entregas de bienes —que deberán ser distintas de medios de transporte nuevos o de bienes objeto de instalación y montaje— tributarán en el Estado miembro donde el destinatario reciba la mercancía; los empresarios y profesionales proveedores que efectúen dichas entregas podrán opcionalmente acogerse a un sistema de ventanilla única para la gestión y liquidación del impuesto devengado en cada Estado miembro.
  - b) Por otro lado, el concepto de ‘ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros’, entendidas como las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor desde un país o territorio tercero a destinatarios que actúen o tengan la condición de consumidores finales establecidos en un Estado miembro; es igualmente posible optar por un régimen especial de ventanilla única para la liquidación del impuesto devengado en todos los Estados miembros de consumo a través de una única Administración tributaria en el Estado miembro donde se identifique el proveedor.
- 2) Sobre la base de dichas definiciones, se modifican tanto el artículo 68 de la ley —en el que se recogen las reglas para determinar el lugar de realización de las entregas de bienes— como los apartados 4.º y 8.º del artículo 70.uno —en el que se regulan reglas especiales relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios—.
- 3) A su vez, se añade un nuevo capítulo III en el título III de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en el que se incluye el artículo 73, encargado de recoger los límites cuantitativos aplicables a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes a que se refiere el artículo 68.tres, letras a y b de la ley, así como a las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.uno, apartados 4.º y 8.º.
- 4) Por otra parte, las interfaces digitales como las plataformas, portales y mercados en línea que, además de la actividad de intermediación, a menudo prestan servicios logísticos y de

almacenamiento para sus clientes colaborarán en la gestión y recaudación del impuesto sobre el valor añadido derivado del comercio electrónico, particularmente cuando intervengan en el comercio de bienes y servicios de proveedores no establecidos en la Comunidad Europea. Con ese objetivo se introduce un nuevo artículo 8 bis en la ley —en el que se regulan las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital— en virtud del cual los titulares de las interfaces pueden terminar asumiendo la consideración de sujetos pasivos del impuesto. No obstante, para evitar situaciones de doble imposición, la entrega del bien que se entiende efectuada por el proveedor al titular de la interfaz estará exenta del impuesto soportado por quienes la realizan —nuevo artículo 20 bis— y no limitará el derecho a su deducción. Por otra parte, los titulares de las interfaces que terminen siendo considerados sujetos pasivos podrán acogerse a los regímenes especiales de ventanilla única para la declaración-liquidación del impuesto derivado de estas operaciones.

- 5) Además, ha de destacarse la extensión de los sistemas de ventanilla única que implica la transposición y que la convierte en un elemento fundamental para la gestión del impuesto en la Unión Europea. A esos efectos, se incluyen en el capítulo XI del título IX de la Ley 37/1992 tres nuevos regímenes especiales para la declaración y liquidación del impuesto devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones, que sustituyen y amplían los regímenes especiales vigentes en la actualidad para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y a los prestados por vía electrónica. Dichos regímenes son los siguientes:
- a) *Régimen exterior de la Unión*: aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad Europea a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.
  - b) *Régimen de la Unión*: aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad Europea pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final.
  - c) *Régimen de importación*: aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros; a él podrán acogerse, en determinadas condiciones, directamente o por un intermediario establecido en la Comunidad Europea, los empresarios o profesionales que efectúen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de ciento cincuenta euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales.

Todos estos regímenes especiales de ventanilla van a permitir, mediante una única declaración-liquidación presentada por vía electrónica ante la Administración tributaria del Estado miembro por el que se haya optado o sea de aplicación (Estado miembro de identificación), que el empresario o profesional pueda ingresar el impuesto devengado por todas sus operaciones efectuadas en la Comunidad Europea (Estados miembros de consumo) por cada trimestre o mes natural a las que se aplique, en cada caso, el régimen especial.

Cuando el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, el empresario o profesional quedará obligado a declarar ante la Administración tributaria española el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones y será identificado mediante un número de identificación individual asignado por aquélla que deberá consignarse en la declaración-liquidación presentada, cuya rectificación deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior.

Quienes se acojan a estos regímenes especiales no podrán deducir el impuesto soportado para la realización de sus operaciones en las referidas declaraciones-liquidaciones. No obstante, tendrán derecho a la deducción del impuesto soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones acogidas a los regímenes especiales.

- 6) Por otra parte, los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas soportadas según los procedimientos previstos en los artículos 119 y 119 *bis* de la Ley 37/1992.

Cuando dichos empresarios o profesionales no establecidos presenten por otras operaciones declaraciones-liquidaciones ante la Administración tributaria española, deberán deducir en ellas las cuotas soportadas para la realización de operaciones sujetas a los regímenes especiales.

- 7) Asimismo, dado el crecimiento exponencial del comercio electrónico y el consiguiente aumento del número de pequeños envíos con un valor intrínseco que no excede de los ciento cincuenta euros importados en la Comunidad Europea, se establece en el artículo 167 *bis* la posibilidad de aplicar una modalidad especial de declaración, liquidación y pago del impuesto sobre el valor añadido ante la aduana de estas importaciones de bienes en los supuestos en que no se opte por la utilización del régimen especial de ventanilla única previsto para las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.
- 8) Además, de acuerdo con el nuevo artículo 166 *bis*, cuando un empresario o profesional utilice una interfaz digital para la entrega de bienes o la prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal en el interior de la Comunidad, en aquellos casos en los que no se acoja a los regímenes especiales

previstos para el comercio electrónico, tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones —que debe mantenerse durante diez años— lo suficientemente detallado como para permitir a la Administración tributaria del Estado miembro en el que las operaciones sean imponibles comprobar si el impuesto se ha declarado correctamente; deberá poner dicho registro, por vía electrónica, a disposición de los Estados miembros interesados que lo soliciten.

Por último, cabe mencionar que, además de los cambios normativos que afectan a la fiscalidad de comercio electrónico, el Real Decreto Ley 7/2021 ha introducido otras modificaciones relativas al impuesto sobre el valor añadido, como la ampliación, hasta el 31 de diciembre del 2021, del tipo cero a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes de carácter sanitario para combatir la COVID-19, siempre que los destinatarios de las operaciones sean entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios.