

NUEVAS REGLAS DE TRIBUTACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE VENTAS A DISTANCIA, ESTABLECIDAS POR EL REAL DECRETO LEY 7/2021

Adela DE LA OSA FONDÓN
Profesora-Tutora de la UNED de Calatayud

Resumen: Las ventas a distancia quedan reguladas a través de la normativa europea, denominada como Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE) cuya trasposición al ordenamiento español se efectuó a través de la Ley del Impuesto Sobre el Valor -IVA- (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

A través de las normativas europeas, se procede a adaptar la normativa interna de cada estado miembro a los cambios sociales, políticos, económicos... El contexto sobre el que afectan los cambios referenciados, describen novedades en el ámbito de aplicación de prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes, determinadas entregas de bienes nacionales adquiridos por consumidores finales, cuando se efectúan operaciones mercantiles mayoritariamente por internet o las denominadas plataformas digitales.

Palabras clave: Fraude de ley, blanqueo de capital, trasposición de directivas europeas, reglas de tributación.

Abstract: Distance sales are regulated through European regulations, known as the VAT Directive (Directive 2006/112 / CE) whose transposition into Spanish law was carried out through the Value Tax Law -VAT- (Law 37/1992, of December 28, of the Value Added Tax).

Through European regulations, the internal regulations of each member state are adapted to social, political, economic changes... The context on which the referenced changes affect, lists novelties in the scope of service provision, distance sales of goods, certain national deliveries of goods acquired by end consumers, when commercial operations are carried out mainly over the internet or the so-called digital platforms.

Keywords: Law fraud, money laundering, transposition of European directives, taxation rules.

I. INTRODUCCIÓN

El nacimiento del comercio electrónico, sin que existan datos exactos para corroborarlo, podemos situarlo en Estados Unidos, y más concretamente a principios de los años 20, gracias a la conocida como venta por catálogo. Se trataba de un nuevo modelo de venta diferente de la hasta el momento adquisición física de productos en establecimiento comercial. Permitía adquirir el producto sin necesidad de observarlo físicamente. Los usuarios visualizaban las características del producto mediante fotografías ilustrativas contenidas en el catálogo, decidían qué producto se adecuaba a sus necesidades sin la presencia de un actor que le observaba mientras comprobaba el género, y realizaban sus compras sin necesidad de desplazarse al punto de venta físico. Esta forma de compra permitía a ambas partes obtener beneficios con este método, mientras los usuarios disponían de mayor comodidad en la compra, el vendedor podía acceder a personas que vivían aquellas zonas que no se encontraban cerca del local. Además, es incuestionable que la llegada del teléfono y de las primeras tarjetas de crédito potenciaron aún más este sistema de compra-venta.

A finales de la década de los 70, el inglés Michael Aldrich creó un concepto revolucionario, que consistía en conectar una televisión doméstica modificada vía teléfono a una línea multiusuario de procesamiento computarizado.¹ En otras palabras, logró hacer las primeras transacciones electrónicas informáticas de ventas. Su tecnología fue aplicada en países como Irlanda, España y el Reino Unido en las primeras transferencias financieras -B2B- (Business to Business), donde las empresas podían comprar y vender paquetes turísticos, rentar, compraventa de autos, hacer préstamos... entre otros. Por lo que a España respecta, si tuviéramos que señalar una fecha en la que pudiéramos dar a conocer en Aragón, una versión online de una tienda física, podemos localizarla en la década de los 90, cuando en Benasque (Huesca) abrió sus «puertas virtuales» un nuevo portal: *barrabes.com*.² Se trataba del comercio electrónico pionero en una de las primeras tiendas online de nuestro país. Podemos destacar que la venta de productos de montaña (entre otros) a través de *barrabes.com* daría comienzo al crecimiento de internet en España. Los usuarios de la red empezaban a navegar y a probar las posibilidades de una tecnología que no sería pasajera.

Es innegable que, desde sus orígenes hasta la actualidad, el comercio electrónico se ha convertido en un canal fundamental para mejorar la visibilidad de los productos y los servicios. Además, cada vez es mayor el número de usuarios que prefieren esta opción para realizar sus compras. La fuerza del comercio electrónico se ha visto incrementada en los últimos años,³ sin embargo, el mayor detonante de su

1 [https://marketing4ecommerce.net/historia-del-ecommerce-en-espana/].

2 Carlos Barrabés, hijo de los propietarios de una tienda de material de montaña en el pueblo pirenaico de Benasque (Huesca).

3 El comercio electrónico mundial alcanza los 26,7 mil millones de dólares mientras COVID-19 impulsa las ventas en línea, vid: [https://unctad.org/es/news/el-comercio-electronico-mundial-alcanza-los-267-mil-millones-de-dolares-mientras-covid-19].

aceleración ha resultado desde la declaración del estado de alarma el pasado año 2020 como consecuencia de la pandemia por el Covid-19.⁴

La compleja gestión que supone el conjunto de todas estas operaciones, lleva al legislador europeo a establecer unos regímenes especiales que permiten simplificar la gestión del impuesto, (IVA) regulador de las operaciones mercantiles efectuadas a distancia. Todas estas circunstancias han obligado a efectuar modificaciones normativas con la finalidad de simplificar el régimen fiscal de ventas a distancia en Europa y equilibrar la competencia con los envíos desde países situados fuera de la Unión Europea.

El pasado 28 de abril de 2021, se publicó en el BOE 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 que, entre otras modificaciones. Se introducen cambios importantes en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), especialmente en el tratamiento de las ventas a distancia de bienes y prestaciones de servicios, aplicables a partir del 1 de julio de 2021. Normativa que constituye una transposición de las Directivas (UE): 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, y 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019.

El objetivo principal de la reforma tributaria ha sido: una nueva definición de ventas a distancia, tanto intracomunitarias como procedentes de terceros países; nuevo tratamiento fiscal para las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital; modificación del lugar de realización de las entregas de bienes respecto de las ventas a distancia; nuevo umbral económico para tributar en origen los servicios TRE;⁵ ampliación de regímenes especiales existentes para la declaración de los servicios TRE; regulación de importaciones de escaso valor; y supresión de exención en las importaciones de bienes de escaso valor. Todo ello, como expone la Exposición de Motivos⁶ del RDL 7/21, con la finalidad de la obtención de *«La aplicación efectiva del derecho de la competencia garantiza mercados competitivos, más abiertos*

4 Según el CIS (Centro de Investigaciones Sociológicas, es un organismo público que tiene como objetivo principal el estudio de la sociedad española, labor que viene desarrollando desde 1976) el 23% de los españoles ha aumentado las compras online durante la pandemia, y el 1% lo ha hecho por primera vez. Un informe de la consultora Kantar (empresa líder mundial de datos, insights y consultoría, compañía especializada en investigación de mercados del grupo WPP) asegura que, las compras online han duplicado su cuota respecto al año anterior, mientras en 2019 suponían solo un 1,5%, la última semana de abril de 2020 llegó al 3,6%.

5 TRE: servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de los prestados por vía electrónica

6 Apartado II de la Exposición de Motivos del 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.

y justos, en los que las empresas compiten sobre la base de sus méritos generando riqueza y creando puestos de trabajo. Dicha aplicación protege además a los consumidores y las consumidoras de las prácticas comerciales que generan precios de bienes y servicios a niveles artificialmente elevados y aumenta sus posibilidades de elección de bienes y servicios de mayor calidad».

II. ANTECEDENTES NORMATIVOS

Desde 2005, la Comisión Europea ha adoptado planes de acción sobre administración electrónica de la Unión Europea (UE), con la finalidad de para hacer avanzar la agenda de modernización del sector público en toda la UE. Su principal objetivo fue apoyar la coordinación, colaboración y las acciones conjuntas relativas a la administración electrónica en Europa.⁷ El último plan de acción ofrece *«apoyo para los procesos administrativos, mejorando la calidad del servicio y aumentando la eficiencia gracias a una aplicación completa de la tecnología digital»*. También tiene como finalidad *«reducir la carga administrativa de las empresas y los ciudadanos haciendo que las interacciones sean más rápidas, cómodas y baratas, lo que dará lugar a nuevos beneficios económicos y sociales para la sociedad en su conjunto»*.

El Plan de Acción de administración electrónica de la UE 2016-2020,⁸ señala tres grandes prioridades, además de introducir veinte medidas para modernizar las administraciones públicas, conseguir el Mercado Único Digital, e involucrar más a ciudadanos y empresas, en la prestación de servicios de alta calidad. En cuyo seno alcanzaba una notable influencia el comercio electrónico.

En 2017, con la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE, en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes. Sin embargo, su artículo 1 fue objeto de transposición por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, y la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.

El 29 de diciembre de 2017 se publicaron el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido; y el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 por el que se establecen disposiciones de

7 Vid: [<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A4301896>].

8 Vid: [https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_Actualidad/pae_Noticias/Anio2016/Junio/Noticia-2016-06-02-Plan-accion-administracion-electronica-2016-2020.html].

aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

En 2019, el 4 de diciembre, se publicó el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a 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 nacionales de bienes. Las primeras medidas contenidas en la Directiva (UE) 2017/2455, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2019, fueron incorporadas a nuestro ordenamiento interno por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, que supuso la modificación de las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, con la finalidad de reducir las cargas administrativas y tributarias que suponían para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que prestan estos servicios de forma ocasional tributar por estas operaciones en el Estado miembro de consumo. SE trata de la primera modificación de la regla de localización de las prestaciones de servicios referidas a los servicios TRE, con una tributación en destino sin que el componente subjetivo resultara relevante, es decir, cualquiera que fuese la naturaleza (empresario/profesional o particular) del destinatario, por el contrario, en relación con el componente objetivo, se estableció un umbral comunitario de 10.000 euros para servicios prestados a destinatarios finales de otros Estados miembros (EEMM).

Por último, el pasado 13 de febrero de 2020 se completó el paquete legislativo con la publicación del Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión, de 12 de febrero de 2020 por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, que resultó de aplicación, al igual que los nuevos regímenes, el pasado enero de 2021, salvo las operaciones mercantiles de ventas a distancia, cuya regulación entraron en vigor el pasado julio de 2021.

La transposición de la segunda parte de la Directiva 2017/2455, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, introduce importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos en el Estado miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas a IVA. De esta forma, se adapta el contenido de las Directivas 2006/112/CE y 2009/132/CE al crecimiento exponencial del comercio electrónico derivado de la globalización y de los cambios tecnológicos y se refuerza el principio de imposición en el lugar de destino ante la necesidad de proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros, así como para establecer unas condiciones de competencia equitativas para las empresas afectadas y de minimizar las cargas que soportan.

III. CONCEPTOS JURÍDICOS Y REGLAS DE TRIBUTACIÓN

A. Comercio electrónico

El concepto de comercio electrónico, se encuentra intrínsecamente ligado a las ventas a distancia, las cuales que han incrementado debido al auge de las TIC en los últimos años, e indudablemente desde la declaración del estado de alarma, su incremento se ha producido de manera exponencial. En terminología inglesa (e-commerce), se trata de operaciones mercantiles en las que se realizan transacciones de bienes a través de medios informáticos, electrónicos, etc., a cambio de una contraprestación. Sin embargo, estas operaciones deben ser diferenciadas de las transacciones de bienes o servicios digitales por tratarse de una parte del comercio electrónico (comercio electrónico on-line).

Destacar que la definición técnica efectuada por la Organización Mundial del Comercio en su programa de trabajo sobre comercio electrónico, adoptado por el Consejo General el 25 de septiembre de 1988 estableció: «*Se entiende por la expresión «comercio electrónico» la producción, distribución, comercialización, venta o entrega de bienes y servicios por medios electrónicos»*. Por tanto, debemos entender por aquel, aquella transacción y puesta disposición de bienes por parte de un empresario/profesional a cambio de la contraprestación percibida por el servicio dada por un consumidor final.

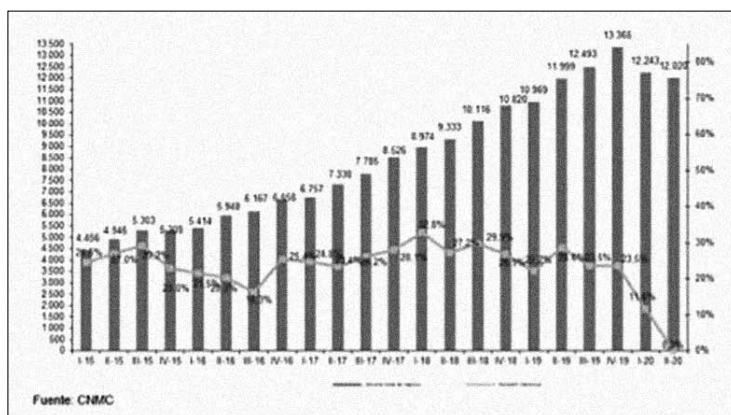
Los servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico vienen reguladas por: Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y Comercio Electrónico; Real Decreto 1163/2005 que regula el distintivo público de confianza en los Servicios de la Sociedad de la Información y Comercio Electrónico; Directiva 2000/31/CE sobre Comercio Electrónico; Real Decreto-ley 20/2018, de 7 de diciembre, de medidas urgentes para el impulso de la competitividad económica en el sector de la industria y el comercio en España; Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos y Ley 25/2007, de 18 de octubre, de Conservación de Datos Relativos a las Comunicaciones Electrónicas.

Por otro lado, destacar que las ventas a distancia (o ventas por Internet) difieren del comercio electrónico, porque no se vende un servicio on-line, sino un bien, al igual que por los métodos tradicionales o comercio off-line. La transacción comercial efectuada por Internet es prácticamente idéntica a la transacción realizada por teléfono o vía fax. La venta de bienes por Internet se asimila fiscalmente a las ventas a distancia de bienes y, a efectos de IVA, se regulará por el art. 68 de la LIVA. Sin embargo, no podemos afirmar que el comercio electrónico y comercio tradicional sean análogos, al contrario, existen características diferenciadoras entre ambos, indicadas en la directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de junio de 2000⁹ que no resultan objeto de estudio en el presente trabajo.

⁹ Se tratan de Venta de bienes y prestación de servicios a distancia, la entrega se realiza de manera electrónica y se realiza a petición individual del destinatario de los servicios.

La propagación de la pandemia ocasionada por el COVID-19 desde principios de 2020 ha transmutado los hábitos de compra en el comercio minorista y digital. En el primer trimestre del pasado año se puede comprobar un gran impacto inicial en la venta al por menor, con un incremento de los ingresos del comercio electrónico en un 20%, sin embargo, a partir del segundo trimestre de 2020 el crecimiento se ha disparado, alcanzando el 71% a nivel global (un 67% en España). En nuestro país a partir del segundo trimestre de 2020, se generó un incremento en la facturación del comercio electrónico, hasta alcanzar los 12.020 millones de euros. Se puede afirmar que la tasa de crecimiento en el primer trimestre de 2020 fueron del 17%.¹⁰

Durante el primer trimestre de 2021(fig. 1), el e-commerce ha experimentado, de nuevo, un crecimiento a nivel mundial (58%) en relación con el mismo período temporal, pero de 2020. Es decir, muy por encima de los niveles anteriores a la Covid-19.



De las cuestiones planteadas en el presente apartado, se deben destacar dos puntos de gran relevancia: la localización del lugar de realización de las operaciones o dónde han de entenderse realizadas estas y la calificación jurídica que se da a dichas operaciones, cuestiones a las que se harán referencia más adelante.

B. Ventas a distancia

1. Concepto general

El RDL 7/2021¹¹ ha introducido la definición de dos nuevas categorías de bienes, para determinar el ámbito de aplicación de la ventanilla única.¹² Dichas operaciones

¹⁰ Informe Shopping Index elaborado por Salesforce. Vid: <https://www.bhalia.com/salesforce-informe-shopping-index-170421/>

¹¹ Artículo décimo. Uno Real Decreto Ley 7/2021, de 27 de abril.

¹² Vid: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/IVA_y_comercio_electronico/_INFORMACION/Informacion_general/Los_nuevos_regimenes_de_ventanilla_unica/Cuestiones_Generales/_Que_es_la_Ventanilla_Unica_o_One_Stop_Shop__OSS__.shtml].

mercantiles calificadas como ventas a distancia de bienes, se encuentran definidas en la LIVA,¹³ desde un ámbito objetivo tanto positivo como negativo.

Por venta a distancia a particulares debemos entender la entrega de bienes en la que en su transporte intervenga de forma indirecta el empresario o profesional que los vende. Por ello, las ventas de bienes expedidos o transportados desde cualquier EEMM de la Unión Europea con destino a España (TAI: Península y Baleares), están sujetas al IVA español como entregas interiores como ventas a distancia.¹⁴

2. Interfaces digitales

El RDL 7/2021 introduce reformas añadiendo apartados, inclusive nuevos artículos en la LIVA (artículos: 8 bis, 20 bis y apartado tres al artículo 75), así mismo se modifican diversos apartados (letra c, del número 1.º del artículo 94 y apartados cinco y siete del artículo 119), incorporando a los titulares de las interfaces digitales y convirtiéndose en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del impuesto. Los titulares de las interfaces digitales tienen la consideración de sujetos pasivos del impuesto.

Por un lado, en relación de la incorporación de nuevos artículos es obligatorio hacer referencia a que se añade el art. 8 bis de LIVA, definiendo las entregas de bienes facilitadas por un interfaz digital con el objetivo de asegurar el ingreso del IVA y reducir las cargas administrativas de los proveedores, de las Administraciones Tributarias y de los propios consumidores. De esta manera se consideran entregas

«La ventanilla única (OSS) está constituida por tres regímenes opcionales que simplifican las obligaciones formales en materia de IVA para los empresarios o profesionales que entregan bienes y/o prestan servicios a consumidores finales por toda la UE, ya que permite que los mismos no tengan que identificarse y darse de alta en cada Estado miembro de consumo, sino que podrán: registrarse a efectos de IVA electrónicamente en un solo Estado miembro para todas las ventas de bienes y servicios, que reúnan los requisitos, realizadas a clientes ubicados en cualquiera de los otros Estados miembros; presentar una única declaración del IVA electrónica en el Estado miembro de identificación y liquidar en un único pago el IVA devengado por todas estas ventas de bienes y servicios; Para ello, deberán expresamente registrarse en el régimen correspondiente. A partir del 1 de julio de 2021, la miniventanilla única se ampliará a todos los servicios prestados por un empresario o profesional a particulares consumidores finales que tengan lugar en Estados miembros donde no esté establecido el empresario o profesional, así como a las ventas a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes. Por tanto, pasará a tener la denominación de «ventanilla única» (One Stop Shop, OSS)».

13 Art 8.tres LIVA: ««Ventas a distancia intracomunitarias de bienes»: las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal. b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación: a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13. 2.º de esta Ley. b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68. Dos.2.º de esta Ley».

14 Vid: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas/Fiscalidaddenoresidentes/IVAVAT/Ventasadistancia.shtml].

de bienes facilitadas a través de una interfaz digital tanto las ventas realizadas por empresarios o profesionales, facilitando bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, como las ventas intracomunitarias efectuadas por proveedores no establecidos en la Unión Europea, con destino a destinatarios que actúan como particulares, siempre que el empresario o profesional sea el titular de la interfaz digital, haya recibido y entregado por sí mismo los correspondientes bienes y que la expedición o el transporte de los bienes se encuentre vinculado a la entrega por él realizada. Asimismo, se añade el artículo 20 bis, regulando las exenciones de las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital, para los supuestos del art 8 bis.b): «(...) cuando dichas entregas se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI)», se establece la exención del IVA en las entregas de bienes efectuadas a favor de un empresario que a través de una interfaz facilite una entrega de bienes cuando dicha entrega se entienda localizada en el TAI . En la misma línea, se debe destacar la incorporación del apartado tercero al artículo 75 LIVA, relativo al devengo de las operaciones del art. 8 bis LIVA: «*el devengo (...) se producirá con la aceptación del pago del cliente*», esto es, ambas entregas son simultáneas, si bien la primera estará exenta, lo que en internet suele ocurrir cuando finaliza el proceso de compra y automáticamente aparece la pasarela de pago abonando el cliente el importe bien a la empresa, o a la interfaz electrónica. Por último, se debe hacer referencia a la implementación del artículo 166 bis relativo a las obligaciones registrales de las operaciones efectuadas a través de interfaz digital, debiéndose llevar los registros: establecidos en el artículo 63 quater del Reglamento (UE) n.º 282/2011 cuando dicho empresario o profesional se encuentre acogido a los regímenes especiales previstos en el Capítulo XI del Título IX de esta Ley, así como el registro establecido en el artículo 164.Uno.4.º de esta Ley cuando no se encuentre acogido a los regímenes especiales referidos anteriormente.

Por otro lado, el artículo décimo del RDL 7/2021, en relación con las operaciones mercantiles que generan el derecho de deducción, se modifica la letra c, del número 1.º del artículo 94, es decir se establece la exención de las exportaciones de bienes, operaciones asimiladas a las exportaciones, operaciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, a regímenes aduaneros y fiscales o por destinarse a entrega de bienes de otro Estado miembro, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad. Igualmente se modifica el artículo 167 bis de la LIVA, permitiendo al empresario/profesional optar por acogerse al régimen especial de las ventas a distancia de bienes importados, en tanto en cuanto se cumplan los condicionantes recogidos en la normativa (valor intrínseco del envío no supere los 150 euros; los bienes objeto de la operación no deben ser objeto de impuestos especiales y el lugar de localización de la operación debe ser el TAI).

3. Regulación fiscal

La propia normativa interna¹⁵ regula las normas de localización del hecho imponible y límite cuantitativo aplicable a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes en los artículos 68.Tres.a) y b) de la Ley, y artículo 70.Uno.4.º y 8.º de esta Ley, cuando de ventas a distancia en su artículo 68, apartados Tres y Cinco, se traten.

Para lo cual se deberán cumplir las siguientes condicionantes: que la expedición o el transporte de los bienes debe efectuarse por el **vendedor o por su cuenta; los destinatarios de los mismos sean particulares;** los **bienes** objeto de dichas entregas deben ser distintos de los siguientes: medios de transporte nuevos, bienes objeto de instalación o montaje y bienes cuyas entregas hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte; el importe total, excluido el IVA, de las entregas efectuadas por el empresario o profesional desde otro Estado miembro con destino a España (TAI), con los requisitos anteriores, deberá exceder de un determinado umbral económico, a la más adelante se hará referencia esta cuestión.

El inicio de la expedición o transporte debe producirse en otro EEMM, siendo el destino de los mismos el TAI. Luego, cuando el hecho imponible se localiza en el TAI; el destinatario deberá ser un particular o persona jurídica que no actúa como tal y el sujeto pasivo de la operación será el proveedor (que se encuentra establecido fuera del TAI). Es de obligado cumplimiento aplicar la regla general de localización del hecho imponible en el IVA., siendo el proveedor (empresario/profesional), el sujeto pasivo, salvo en el supuesto especial que, la cuantía de la operación supere un umbral determinado o bien que se decida optar por una tributación exclusiva en el TAI. Pero en este supuesto, la opción por esta tributación resultará por el conjunto total del volumen de ventas que se efectúen.

4. Sujeto pasivo y Reglas de localización del hecho imponible

Como ya se ha hecho referencia anteriormente, el comercio electrónico ha crecido de manera considerable en los últimos años, lo que ha llevado a las Directivas de la Unión Europea, a establecer modificaciones en las reglas de tributación unificadas para todos los EEMM para las operaciones mercantiles de ventas de bienes que hayan sido contratadas online por consumidores comunitarios y que sean enviados por empresarios/profesionales desde otro EEMM distinto al anterior. La finalidad principal de la reforma fiscal llevadas a cabo por las Directivas es adaptar su contenido al crecimiento exponencial del comercio electrónico derivado de la globalización y cambios tecnológicos, reforzando el principio de imposición en destino, para proteger los ingresos fiscales de los EEMM, así como establecer unas condiciones de competencia para las empresas afectadas y de minimizar las cargas que soportan.

15 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La normativa interna tributaria española regula las operaciones calificadas como ventas a distancia. Por un lado, el artículo 8 de la LIVA incorpora, en su apartado número tres, la delimitación del concepto de ventas a distancia intracomunitarias de bienes y ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.¹⁶

Para la determinación de quien debe tributar por las ventas a distancia, el art. 84 de la LIVA establece quienes son los sujetos pasivos de dichas operaciones. En base a lo establecido en su apartado 2º, letra b,¹⁷ se aplicará la regla de localización del hecho imponible de las ventas a distancia en sede del destinatario y no en sede del proveedor, salvo renuncia expresa para tributar en destino o, en destino siempre que supere los umbrales establecidos. Quedando las ventas a distancia sujetas al IVA en el EEMM de llegada de la mercancía o de establecimiento del destinatario generalizando el principio de tributación en destino en las operaciones transfronterizas en el IVA cuando superan un umbral común referido al resto del territorio de la Unión y conjunto con los servicios TRE;¹⁸ y en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte donde se ubique el consumidor final en cuanto se supere el citado umbral. Es decir, se deberá aplicar la regla especial de inversión del sujeto pasivo.

Con ello, se reduce los costes de gestión al ampliar la llamada «ventanilla única» proporcionando a los emprendedores y empresarios nacionales o comunitarios la información y trámites necesarios para el acceso y ejercicio de su actividad económica, y permitiendo la realización de dichos trámites por medios electrónicos y a distancia (MOSS) respecto con el resto de ventas transfronterizas, de tal forma, que un empresario no tendrá que darse de alta en todos los estados miembros donde opere, solo tendrá que darse en la Agencia Tributaria de su país, cada país hará llegar la recaudación del IVA al resto de países.

En relación con las reglas de localización de las entregas intracomunitarias de bienes, deberemos aplicar lo establecido en los artículos 68¹⁹ y 73²⁰ de la LIVA. El primero de ellos determina la tributación en el EEMM de destino de la mercancía, salvo que no se supere el umbral económico. Respecto del segundo, regula el límite aplicable a las ventas a distancia intracomunitarias del artículo anterior.

16 Consulta V2447-21 de 23 de septiembre de 2021.

17 Artículo 84 LIVA: «NO se aplicará la regla general (sede del destinatario)» b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta Ley»

18 Artículo 8 bis LIVA

19 Lugar de realización de las entregas de bienes, art 68 LIVA.

20 Artículo 73 LIVA relativo al límite cuantitativo aplicable a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes a que se refiere el artículo 68. Tres.a) y b) de esta Ley, y a las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70. Uno.4.º y 8.º de esta Ley.

5. Límite cuantitativo conjuntamente aplicable a determinadas operaciones intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios, a distancia

Las normas de localización a los que se han hecho referencia en el apartado anterior se refieren a las entregas de bienes, la normativa²¹ establece las reglas y presunciones de localización del hecho imponible de las ventas a distancia, que permitirán determinar dónde está establecido el consumidor final, en tanto en cuanto no tenga la condición de empresario o profesional. Cuando el destinatario es otro empresario o profesional se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, por el contrario, cuando estamos ante operaciones entre empresarios/profesionales proveedores/vendedores y particulares, como destinatarios finales, se deberá aplicar la regla general (excepción a la regla especial de inversión del sujeto pasivo) lugar de realización del hecho imponible, en sede del prestador/vendedor. Para este último caso, la norma con anterioridad de la última reforma fiscal, establecía un umbral de 10.000 euros, por debajo del cual el prestador del servicio tributaba en el Estado miembro donde estaba establecido.

Para las ventas a distancia, cuando el destinatario sea un particular, empresario que no actúa como tal, o una persona jurídica no empresaria, la regla general de localización del hecho imponible (que es la que nos permite saber que IVA debemos de aplicar), es que estas ventas se localizan en origen (es decir, del país desde dónde sale la mercancía), salvo renuncia expresa para tributar en destino. Sin embargo, como de casi toda regla general deviene una o varias excepciones, tributarán, en todo caso, en destino cuando se superen los umbrales establecidos en la normativa, dónde se consumen los bienes (destino de la mercancía). Se incorpora un umbral económico común a escala comunitaria de 10.000 euros (tributación opcional en origen) en el ejercicio económico precedente o en el año en curso.

Con la reforma operada²² se modifican determinados artículos de la Ley del IVA 37/1992, unificando el umbral a partir del cual se debe de tributar en el país de **destino** a una cifra de 10.000 euros (esta cantidad es de base imponible, es decir, excluidos los impuestos), de esta manera este umbral de 10.000 euros, será común para las ventas a distancia y servicios TRE (en tanto en cuanto el destinatario actúe como un particular). El empresario o profesional que realice ambas actividades deberá tener en cuenta el volumen conjunto para concretar cuándo supera el umbral y, por tanto, pasa a tributar en destino. Unificándose, de esta manera, el umbral económico único en todos los países de la Unión Europea en el límite de 10.000 euros, homogeneizándose, por ende, los límites anteriores a la reforma fiscal.

En los esquemas siguientes (fig. 2 y 3) podremos aclarar lo expuesto acerca de los umbrales económicos aplicables a las ventas a distancia antes y después de la reforma fiscal provocada por el Real Decreto Ley 7/2021 de 29 de abril.

21 Reglamento de Ejecución 282/2011

22 Real Decreto Ley 7/2021, 27 de abril de 2021.

Cuadro resumen: ventas a distancia antes de 01-07-2021**UMBRALES DE VENTAS EN LOS ESTADOS DE LA U.E.**

Pais	Moneda nacional	Equivalencia a €
Alemania	-	100.000 €
Austria	-	35.000 €
Bélgica	-	35.000 €
Bulgaria	70.000 BGN	equivalente a 35.791 €
Chipre	-	35.000 €
Croacia	270.000 HRK	equivalente a 36.291 €
Dinamarca	280.000 DKK	equivalente a 37.595 €
Eslovenia	-	35.000 €
Estonia	-	35.000 €
Finlandia	-	35.000 €
Francia	-	35.000 €
Grecia	-	35.000 €
Hungría	-	35.000 €
Irlanda	-	35.000 €
Italia	-	35.000 €
Letonia	-	35.000 €
Lituania	-	35.000 €
Luxemburgo	-	100.000 €
Malta	-	35.000 €
Países Bajos	-	100.000 €
Polonia	160.000 PLN	equivalente a 37.859 €
Portugal	-	35.000 €
Reino Unido	70.000 GBP	equivalente a 80.197 €
República Checa	1.140.000 CZK	equivalente a 44.873 €
República Eslovaca	-	35.000 €
Rumania	118.000 RON	equivalente a 25.305 €
Suecia	320.000 SEK	equivalente a 31.390 €

Fuente: AEAT

Cuadro resumen de la localización de ventas a distancia desde 01-07-2021			
Ventas de empresarios de otros Estados	Destino España	hasta 10.000 Euros de ventas de cada empresario	Localizadas en origen (salvo opción por tributar en destino)
		más de 10.000 Euros de ventas de cada empresario	Localizadas en España (régimen especial de entrega intracomunitaria de bienes a distancia)
Ventas de empresarios españoles	Destino a los demás Estados Miembros	hasta el límite fijado por cada estado miembro que será 10.000 Euros	Localizadas en España (salvo opción por tributar en destino)
		Por encima de dicho límite	localizadas en destino (régimen especial de entregas intracomunitarias de bienes a distancia)

Fuente: AEAT

En conclusión, si se sobrepasa el umbral de 10.000 euros, el IVA hay que ingresarlo en cada país donde se realizan estas ventas, y por lo tanto la empresa tiene que darse de alta en la Administración de dicho país e ingresar el IVA correspondiente con el tipo vigente en ese estado. Tributando en sede del empresario o profesional hasta el umbral de 10.000 y a partir del mismo tributaban en destino, si bien como se ha indicado anteriormente, puede renunciarse y tributar en destino por todas las operaciones realizadas.

La existencia de un umbral mucho más bajo que el que existía hasta ahora implicaba complicaciones en la gestión del IVA, por cuanto se debían conocer los tipos impositivos fijados por los distintos EEMM por parte de los empresarios/profesionales, ya se trataran de operaciones de compraventa de bienes o de prestaciones de servicios.

6. Régimen de exenciones

El RDL 7/2021 suprime una exención del IVA a la importación y se establecen exenciones nuevas:

El artículo 34 LIVA, antes de la entrada en vigor del referido RDL, establecía la exención a la importación de envíos cuyo volumen económico resultaban ser de escaso valor, fijadas en 22 Euros. Las actuales exenciones se eliminan independientemente de su valor, quedando, por ende, sujetas y no exentas del IVA.

Al establecerse el nuevo artículo 20.bis se incorpora una nueva exención del IVA para las entregas de bienes efectuadas a favor de un empresario que, a través de una interfaz, facilite una entrega de bienes cuando dicha entrega se entienda localizada en el TAI.

Además, se añade un nuevo número 4º al artículo 66 que establece la exención en las importaciones cuyo IVA deba declararse utilizando el régimen especial de importación.

En último lugar, destacar (fig. 4) para las ventas a distancia de bienes importados, el establecimiento de un mecanismo simplificado, cuando se trate de operaciones mercantiles en las que el importe de las mismas tenga un valor inferior a 150 euros.

Cuadro resumen: ventas a distancia de bienes importados

Valor de los bienes importados en envíos**	Antes del 1 de julio de 2021		A partir del 1 de julio de 2021	
	IVA	Derechos de aduana	IVA	Derecho de aduana
≤ 10/22 €	Exento de IVA	Exento de derechos de aduana	IVA devengado en la UE*	Exento de derechos de aduana
> 10/22 € y ≤ 150€	IVA devengado en la UE*	Exento de derechos de aduana	IVA devengado en la UE*	Exento de derechos de aduana
>150 €	IVA devengado en la UE*	Derechos de aduana en la UE	IVA devengado en la UE*	Derechos de aduana en la UE

* El Estado miembro de la UE donde se produce la importación o al que se expiden o transportan los bienes.

** Excepto bienes sujetos a impuestos especiales de la UE.

Fuente: AEAT

7. Calendario de implementación

Dentro de los objetivos de la Comisión Europea, se encuentra acentuar la simplificación de las obligaciones del IVA para aquellos empresarios/profesionales que realizan ventas transfronterizas de bienes o servicios (principalmente online) con consumidores finales, así como garantizar que el IVA, sobre dichas operaciones, sea abonado correctamente al EEMM en el que se realiza el suministro, todo ello, conforme al principio de tributación en el Estado miembro de destino.

En este ámbito,²³ la Comisión propuso que la reforma de la legislación europea se efectuara en varias etapas.

En 2015 entraron en vigor las medidas normativas²⁴ referentes a las telecomunicaciones, la radiodifusión y los servicios electrónicos para los consumidores.

En segundo lugar, en 2017²⁵ se introdujeron un nuevo paquete de medidas adoptado por el Consejo, y se propuso la ampliación de las mismas con la simplificación a las ventas a distancia de bienes, así como a cualquier tipo de servicio transfronterizo prestado a clientes finales que tenga lugar en la UE. Este segundo paquete de medidas, se les conoció con el nombre «*el paquete de comercio electrónico con IVA*», constituyéndose como una de las prioridades de la estrategia del mercado único digital,²⁶ con la finalidad de facilitar el comercio transfronterizo, combatir el fraude del IVA y garantizar una competencia leal para las empresas de la UE.

En tercer lugar, en 2020 la Comisión detalla el funcionamiento de la Ventanilla Única del IVA.²⁷

Por último, debido a la propagación de la pandemia, desde el primer trimestre de 2020, se han causado retrasos en la trasposición de algunas directivas (a través de una norma de rango de ley se incorporan al ordenamiento jurídico interno español). Las medidas tomadas para contener la pandemia de coronavirus, han generado dificultades prácticas para la aplicación de las nuevas reglas de comercio electrónico del IVA,²⁸ lo cual ha llevado a la aplicación de las mismas desde julio del presente año.

23 Vid: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/modernising-vat-cross-border-e-commerce_en].

24 Directiva del Consejo (UE) 2017/2455; Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo y Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo.

25 Directiva del Consejo (UE) 2019/1995 y Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo

26 Cuya entrada en vigor tuvo lugar el pasado 1 de julio de 2021.

27 Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión.

28 Decisión (UE) 2020/1109 del Consejo; Reglamento (UE) 2020/1108 del Consejo; Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1112 del Consejo; Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1318 de la Comisión; Propuestas de la Comisión COM (2016-2018) 757,819 y 821.

IV. CONCLUSIONES

Con las modificaciones en IVA incluidas en el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, se actualiza la normativa de ventas a distancia a consumidores que, dicho sea de paso, había quedado obsoleta con el actual auge del comercio electrónico al que la pandemia había dado un empuje inimaginable hace tan apenas un par de años atrás.

A través de la nueva regulación se ha pretendido consagrar el principio de tributación en el lugar de consumo, es decir en el EEMM de destino de las operaciones efectuadas, y, con ello, lo que se ha pretendido es mitigar las consecuencias negativas que se venían produciendo las ventas realizadas por proveedores de la Unión Europea. En realidad, lo que se ha provocado es un distinto tratamiento fiscal, de tal forma que dicha venta ha perjudicado a los productos procedentes de terceros países no comunitarios.

Destacar, el acierto en la incorporación de una reforma de la normativa IVA, necesaria y esperada, que puede llegar a mejorar la competitividad y aportar mayor seguridad y transparencia para el consumidor final por este tipo de operaciones, adecuando el marco tributario comunitario a la realidad digital y favorecer los intercambios con la mayor seguridad posible.

Como reflexión final, cabría preguntarse ¿la aplicación práctica de la normativa está exenta de complejidades?, permítanme señalar las operaciones de ventas a través de plataformas o 'marketplaces'.

V. FIGURAS

A. Figura 1. Crecimiento mundial del E-commerce. Fuente: Comisión Nacional de los Mercados y la competencia.

B. Figura 2. Umbrales de ventas en los Estados Miembros de la Unión Europea, en fecha anterior a la modificación normativa (01/07/2021). Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

C. Figura 3. Lugar de realización de las ventas a distancia, en fecha posterior a la reforma normativa. Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

D. Figura 4. Venta a distancia de bienes importados. Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

VI. BIBLIOGRAFÍA

A. Textos

LONGÁS LAFUENTE, A.: Impuesto Sobre el Valor Añadido. Comentarios y Casos Prácticos (2021) Pág 102 y ss.

MARTÍN QUERALT, TEJERIZO LÓPEZ, ÁLVAREZ MARTINEZ: Manual de Derecho Tributario, 18.^a edición, Editorial Aranzadi, 2021.pág 719-748.

B. Textos legales

Código Tributario, Aranzadi, 2021.

C. Normativa

Real Decreto Ley 7/2021, de 27 de abril. Artículo décimo. Uno

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.

Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión.

Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (refundición)

D. Referencias normativas

Consulta V2447-21 de 23 de septiembre de 2021

Decisión (UE) 2020/1109 del Consejo; Reglamento (UE) 2020/1108 del Consejo; Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1112 del Consejo; Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1318 de la Comisión; Propuestas Comisión COM (2016-2018) 757,819 y 821.

Directiva del Consejo (UE) 2017/2455; Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo y Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo.

Directiva del Consejo (UE) 2019/1995 y Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

E. Consultas electrónicas. Webgrafía

<https://marketing4ecommerce.net/historia-del-ecommerce-en-espana/>

<https://unctad.org/es/news/el-comercio-electronico-mundial-alcanza-los-267-mil-millones-de-dolares-mientras-covid-19>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A4301896>

https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_Actualidad/pae_Noticias/Anio2016/Junio/Noticia-2016-06-02-Plan-accion-administracion-electronica-2016-2020.html

<https://www.bhalia.com/salesforce-informe-shopping-index-170421/>

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/IVA_y_comercio_electronico/_INFORMACION/Informacion_general/Los_nuevos_regimenes_de_ventanilla_unica/Cuestiones_Generales/_Que_es_la_Ventanilla_Unica_o_One_Stop_Shop__OSS__.shtml

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Fiscalidad_de_no_residentes/_IVA___VAT_/Ventas_a_distancia.shtml

https://ec.europa.eu/taxation_customs/modernising-vat-cross-border-e-commerce_en