

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 [BOE-A-2021-6872]

El pasado 28 de abril, se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* este real decreto, en el que se incorporan al ordenamiento español diversas directivas de la Unión Europea (UE) en relación con normas sobre competencia (afecta a la [Ley 15/2007](#)), blanqueo de capitales ([Ley 10/2010](#)), solvencia financiera (afecta entre varias leyes al TRLSC, derecho de separación), telecomunicaciones, IVA, desplazamiento transfronterizo de trabajadores, procedimientos medioambientales, contratos de bienes y servicios digitales de consumo.

Por lo que al ámbito tributario se refiere, este Real Decreto *afecta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)*, se trata de la transposición de la Directiva (UE) 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, sobre determinadas obligaciones relativas a las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes; y de la Directiva (UE) 2019/1955, 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.

Estas trasposiciones iniciaron su tramitación como anteproyecto de ley en agosto de 2020, pero finalmente se han tramitado como real decreto, al tratarse de directivas que debían ser objeto de transposición antes del 1 de julio de 2021, en que comenzarían a aplicarse las nuevas reglas de comercio electrónico en toda la UE.

La incorporación de esta legislación, junto con el [RD 424/2021, de 15 de junio](#), por el que se modifica el Reglamento del IVA, y que va a ser objeto de comentario más adelante, concluye la regulación del tratamiento del IVA del comercio electrónico, y se establecen las nuevas reglas de tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, contratados online u otros medios electrónicos por parte de consumidores comunitarios, son enviados o prestados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero.

Se modifican para ello diversos preceptos de la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido](#) (Ley del IVA), con efectos desde el pasado 1 de julio de 2021, que pasamos a señalar brevemente.

Por una parte, se incluyen tres conceptos nuevos, el primero de ellos la noción de *ventas a distancia intracomunitarias de bienes* que ha supuesto un nuevo apartado

Tres 1.º del artículo 8 y la modificación de los artículos 68 y 70 de la Ley del IVA; la noción de *ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros*, en este caso hay un nuevo apartado Tres 2.º en el artículo 8 y se ha modificado el artículo 68 de la LIVA; y, finalmente, la *noción de entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital*, que ha supuesto la inclusión de los nuevos artículos 8 bis, 20 bis, nuevo número 4 del art. 66 y nuevo apartado tres del artículo 75 de la Ley del IVA. Igualmente hemos de destacar la derogación del artículo 34 de la Ley del IVA que regulaba la exención en las importaciones de escaso valor, aquellas que no superaban los 22 euros, en tanto que suponía una discriminación de trato entre operadores europeos y no europeos, además de ser una posible fuente de fraude en el IVA.

Por otro lado, hemos de señalar que el plan de acción diseñado por la Comisión Europea en 2016, con una primera modificación en vigor desde 2019, de la regla de localización de las prestaciones de servicios referidas a telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, así como servicios prestados por vía electrónica (servicios TRE)¹, se encuentra reflejado en este real decreto, que modifica el tratamiento hasta ahora vigente en materia de ventas a distancia, de forma que la regla general sea la tributación en destino, aplicándose el umbral de 10.000 € de forma conjunta para las operaciones con servicios TRE y ventas a distancia (nuevo artículo 73 Ley IVA). Por otra parte, se reconoce un tratamiento específico para las empresas intermediarias de comercio electrónico que actúan a través de páginas web, portales electrónicos y similares.

La gestión compleja de todas estas operaciones, junto con el resto de los servicios que se localizan en sede del consumidor, ha llevado al legislador europeo a establecer unos *regímenes especiales* de ventanilla única, que *implica una simplificación de la gestión del impuesto*, similar a los existentes relativos a los servicios TRE. Se trata de una ampliación de los regímenes especiales de ventanilla única que pasan a ser el procedimiento específico para la gestión y recaudación del IVA devengado por estas operaciones a nivel comunitario.

El ámbito subjetivo al que se aplica esta reforma afecta a cualquier empresario vendedor online y prestador de servicios localizados en otro Estado miembro, aunque tiene una incidencia especial en empresas del sector de transporte, mensajería o de servicios postales. Asimismo, por primera vez, se involucra a los titulares de las interfaces digitales que facilitan el comercio electrónico, que se convierten en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del impuesto. Tendrán la obligación de llevar

1. Las medidas contenidas en la Directiva (UE) 2017/2455 fueron incorporadas a nuestro ordenamiento a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 ([Ley 6/2018, de 3 de julio](#)), art. 79, y supuso la modificación de la regla de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, estableciéndose un umbral de hasta 10.00 € anuales que permitía que mientras no se superase dicho importe los servicios estarían sujetos al IVA del Estado miembro del establecimiento del prestador, esto es, tributación en destino, aunque hasta este importe podrían tributar en origen.

un registro de dichas operaciones a disposición de la Administración tributaria del Estado afectado y mantenerlo por un período de diez años.

Entrando ya al detalle de la modificación de la Ley del IVA, antes señalada, en el Capítulo XI del Título IX, se incluyen los tres nuevos regímenes especiales para la declaración y liquidación del IVA 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 hasta la entrada en vigor de esta modificación para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión.

Los regímenes especiales son los siguientes:

- *Régimen exterior de la Unión (OSS)*. (Modificación de los [arts. 163 octiesdecies a 163 vicies de la LIVA](#)). Aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a consumidores finales, esto es, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. Se trata de un régimen equivalente al anterior, aunque en este caso su marco objetivo resulta más amplio ya que se aplicará por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que presten servicios a personas que no tengan esta condición y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual. Comprende todas las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del IVA deban entenderse efectuadas o localizadas en la Comunidad, no solo la de los servicios TRE, sino cualquier otro servicio prestado por dichos empresarios o profesionales a destinatarios que no tengan esta condición.
- *Régimen de la Unión (OSS)*. (Modificación de los [arts. 163 unvicies a quatervicies de la LIVA](#)). Aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a consumidores finales, es decir, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitaria 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.
- *Régimen de importación (IOSS)*. ([Nuevo art. 163 quinvicies de la LIVA](#)). Aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros efectuadas por empresarios o profesionales. Se podrán acoger a él de manera directa o a través de un intermediario establecido en la Comunidad en determinadas condiciones: que se trate de envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales, y siempre que sean empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad; empresarios o profesionales, establecidos o no en la Comunidad, que estén representados por un intermediario establecido en la Comunidad (no puede designarse más de un intermediario a la vez); y empresarios o profesionales establecidos en un país

tercero con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua y que realicen ventas a distancia de bienes procedentes de ese país tercero. Se establece como regla específica de devengo que en las entregas de bienes acogidas a este régimen especial el devengo del impuesto se producirá con la aceptación del pago del cliente.

Todos estos regímenes permitirán que el empresario ingrese el IVA devengado en todas sus operaciones efectuadas en la Comunidad, mediante una única declaración-liquidación presentada por vía electrónica ante la Administración del Estado miembro por el que se haya optado o sea de aplicación, por cada trimestre o mes natural a las que se aplica, en cada caso el régimen especial. Además, como ya hemos señalado anteriormente, para los empresarios que utilicen interfaz digital o similares, los empresarios o profesionales que se acojan a estos regímenes especiales deberán mantener durante diez años un registro detallado de las operaciones incluidas en los mismos, que estarán a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo. También quedarán obligados a expedir y entregar facturas respecto de las operaciones declaradas conforme a los regímenes especiales.

Finalmente hemos de hacer mención a la disposición adicional primera del real decreto, en ella se amplía hasta el 31 de diciembre de 2021 la aplicación de un tipo cero por ciento a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes de material sanitario para combatir la COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios, cuya vigencia finalizaba el 30 de abril de 2021 en virtud del artículo 6 del [Real Decreto-Ley 34/2020, de 17 de noviembre](#). En el anexo del propio real decreto se recoge la lista de bienes y productos a los que resulta aplicable este tipo impositivo.

Rosa María ALFONSO GALÁN
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
ralga@usal.es