



**Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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.**

## **MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

### **A. Comercio electrónico**

Este Real Decreto contiene en su artículo primero el desarrollo reglamentario de las modificaciones incluidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en materia de comercio electrónico.

La transposición de la **Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017** y la **Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019, cuyas normas son de aplicación desde el 1 de julio de 2021**, ha incluido importantes modificaciones en el ámbito de 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.



**1º) Definición de ventas a distancia intracomunitarias de bienes y ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros: transporte por el proveedor (artículo 1 RIVA).**

Se establece por remisión a la normativa comunitaria, determinados casos en los que el proveedor ha intervenido de manera indirecta en el transporte de los bienes, considerando que los bienes han sido transportados por él mismo o por su cuenta a los efectos de tributar la entrega como venta intracomunitaria a distancia o venta a distancia de bienes importados.

En concreto, el artículo 5 bis del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 señala:

- a) cuando el proveedor **subcontrate** la expedición o el transporte de los bienes a un tercero que los entregará físicamente al cliente;
- b) cuando un tercero se encargue de la expedición o el transporte de los bienes, pero el proveedor asuma toda o parte de la **responsabilidad** por la entrega física de los bienes al cliente;
- c) cuando el proveedor **facture y cobre** las tasas de transporte al cliente y las remita ulteriormente a un tercero que se encargará de organizar la expedición o el transporte de los bienes;
- d) cuando el proveedor contribuya por cualquier medio a los servicios de entrega de un tercero al cliente, **ponga en contacto** al cliente y a un tercero o facilite de cualquier otra forma a un tercero la información necesaria para la entrega de los bienes al consumidor.

**No se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta** cuando el cliente transporte él mismo los bienes o cuando el cliente organice la entrega de los bienes con un tercero y el proveedor no intervenga de manera directa o indirecta para organizar o contribuir a organizar la expedición o el transporte de dichos bienes.



**2º) Interfaces digitales: condiciones para facilitar una entrega de bienes o prestación de servicios y obligaciones de registro (artículos 1.bis y 62 bis).**

Se establece por remisión a la normativa comunitaria, las circunstancias que deben cumplirse para considerar que un empresario o profesional facilita una entrega de bienes o una prestación de servicios utilizando una interfaz digital.

En concreto, de acuerdo con los artículos 5 ter y 54 ter del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 se entenderá por "**facilitar**" la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ofrezca servicios o ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una entrega de bienes o una prestación de servicios a través de esa interfaz electrónica.

No obstante, un empresario **no facilitará una entrega de bienes o prestación de servicios** si se cumplen todas las condiciones siguientes:

- a) cuando no establezca, de manera directa o indirecta, los términos y condiciones en que se efectúa la entrega o prestación;
- b) cuando no intervenga, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados;
- c) cuando no intervenga, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de bienes o en la prestación de servicios.

Cuando la interfaz digital facilite la entrega de bienes o prestación del servicio tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones lo suficientemente detallado para permitir a la Administración tributaria del Estado miembro de consumo comprobar si el impuesto se ha declarado correctamente y su contenido deberá incluir:

- el nombre, la dirección postal y electrónica o el sitio web del proveedor y si están disponibles el NIF-IVA o el número nacional de identificación fiscal del proveedor, su número de cuenta bancaria o el número de la cuenta virtual;
- una descripción de los bienes, su valor, el lugar de llegada del transporte, junto con el momento de la entrega;



- una descripción de los servicios, su valor, información para determinar el lugar y el momento de la prestación,
- el número de pedido o el número único de transacción si se encuentran disponibles.

Este registro deberá estar por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados y se mantendrá por un período de 10 años.

**3º) Lugar de realización de determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios: opción por la no sujeción (artículo 22 RIVA).**

Para reducir las cargas administrativas y tributarias para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que realizan de forma ocasional entregas de bienes o prestan servicios a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros, que suponía tributar por estas operaciones en el Estado miembro de consumo, se ha establecido un **umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales** que permite que, mientras no se rebase dicho importe, las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y los prestados por vía electrónica estarán sujetas al IVA del Estado miembro de establecimiento del proveedor.

En todo caso, dichos empresarios o profesionales podrán **optar por la tributación en el Estado miembro de consumo, aunque no hayan superado dicho umbral.**

Para ello, se establece como condición justificar ante la Administración tributaria que tanto las entregas realizadas como los servicios efectuados han sido declarados en otro Estado miembro, salvo que tributen a través de la ventanilla única. Esta justificación podrá efectuarse, en particular, mediante la presentación de los justificantes de declaración-liquidación o de ingreso del IVA devengado o adeudado.

Las opciones deberán ser reiteradas por el empresario o profesional una vez transcurridos dos años naturales, quedando, en caso contrario, automáticamente revocadas.



#### **4º Devengo: aceptación del pago del cliente (artículo 23 bis).**

Se establece por remisión a la normativa comunitaria, el momento en que se entiende aceptado el pago del cliente para determinar el devengo de las ventas a distancia de los bienes importados, así como el correspondiente a las entregas efectuadas del proveedor a la interfaz digital y de ésta al consumidor final cuando se la considera sujeto pasivo

En concreto, según los artículos 41 bis y 61 ter del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, se entenderá que el **momento en que se acepta el pago** es el momento en que la confirmación del pago, el mensaje de autorización del pago o un compromiso de pago del cliente, lo que ocurra primero, son recibidos por el proveedor, o por su cuenta, con independencia del momento en que se realice el pago efectivo de dinero.

#### **5º Regímenes especiales de ventanilla única: opción, renuncia, exclusión, obligaciones formales y de información (Capítulo IX del Título VIII RIVA).**

##### **a) Opción (artículo 61 terdecies RIVA):**

La opción por alguno de los regímenes especiales de ventanilla única se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio y surtirá efecto:

- Régimen exterior de la Unión y régimen de la Unión: A partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación. Ejemplo: si opta el 21 de junio tendrá efectos el 1 de julio.
- Régimen de importación: desde el día en que se haya asignado al empresario o intermediario el número individual de identificación para este régimen.

No obstante, en el régimen exterior de la Unión o el régimen de la Unión, se permite iniciar las operaciones aplicando estos regímenes sin la previa presentación de la declaración de inicio, siempre y cuando ésta se presente a más tardar el décimo día del mes siguiente.



**b) Renuncia. (artículo 61 terdecies RIVA):**

La renuncia voluntaria a cualquiera de los regímenes especiales de ventanilla única se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de cese y surtirá efecto:

- Régimen exterior de la Unión y régimen de la Unión: al menos 15 días antes de finalizar el trimestre anterior a aquel en que deje de utilizarse. Ejemplo: para dejar de aplicarlo en el cuarto trimestre, el plazo máximo para renunciar será hasta el 15 de septiembre. Efectos: 1 de octubre.
- Régimen de importación: al menos 15 días antes de finalizar el mes anterior a aquel en que deje de utilizarse. Ejemplo: para dejar de aplicarlo en el mes de agosto, el plazo máximo para renunciar será hasta el 15 de julio. Efectos: 1 de agosto.

**Caso particular: reestructuración empresarial.**

Cuando el empresario establecido en la Comunidad traslade la sede de su actividad económica de un Estado miembro a otro o deje de estar establecido en el Estado miembro de identificación, pero continúe establecido en la Comunidad, podrá presentar la declaración de cese en el Estado miembro de identificación en el que deje de estar establecido y presentar una nueva declaración de inicio en un nuevo Estado miembro en la fecha en que se produzca el cambio de sede o de establecimiento permanente.

**El cambio de Estado miembro de identificación surtirá efecto desde la fecha en que se produzca el cambio de sede o de establecimiento permanente**, siempre y cuando el empresario presente dichas declaraciones a más tardar el décimo día del mes siguiente.

**c) Exclusión (artículo 61 quaterdecies RIVA):**

La exclusión de un empresario de cualquiera de los regímenes especiales se adoptará exclusivamente por el Estado miembro de identificación, cuya decisión deberá comunicarse a dicho empresario por vía electrónica y surtirá efecto:



- Régimen exterior de la Unión y régimen de la Unión: a partir del primer día del trimestre siguiente a la fecha de la comunicación.
- Régimen de importación: a partir del primer día del mes siguiente a la fecha de la comunicación, salvo que la exclusión derive del incumplimiento reiterado de las normas de este régimen, en que surtirá efectos a partir del día siguiente a la fecha de la comunicación.

Son **causas de exclusión**:

- La presentación de la declaración de cese por haber dejado de realizar operaciones en régimen OSS-IOSS (plazo: hasta el 10 del mes siguiente).
- La no realización de las operaciones a que se refieren los regímenes especiales en ningún Estado miembro de consumo durante un período de dos años.
- El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales.
- El incumplimiento reiterado de las obligaciones de los regímenes (entre otros, la falta de presentación de la declaración o su pago durante tres períodos de declaración, incumplimiento de la puesta a disposición de los registros por vía electrónica previo requerimiento, importación de bienes con valor intrínseco superior a 150 euros)
- El intermediario deja de representar al proveedor extracomunitario en el régimen de importación (IOSS).

Por otra parte, el acuerdo de exclusión del intermediario en el régimen de importación (IOSS) supone la exclusión en el régimen de los empresarios por cuya cuenta actuaba.

Los empresarios que hayan sido excluidos del régimen exterior de la Unión o del régimen de la Unión deberán satisfacer directamente ante las autoridades del Estado miembro de consumo todas las obligaciones en relación con el IVA por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que se generen después de la fecha en que se haya hecho efectiva la exclusión.



#### **d) Obligaciones formales y de información.**

##### **Obligaciones de registro (artículo 61 sexiesdecies RIVA):**

Los empresarios acogidos al régimen exterior de la Unión (**OSS**) tendrán la obligación de llevar un registro de dichas operaciones lo suficientemente detallado para permitir a la Administración tributaria del Estado miembro de consumo comprobar si el impuesto se ha declarado correctamente y su contenido deberá incluir:

- Estado miembro de consumo
- Tipo de prestación de servicios realizada o la descripción y la cantidad de los bienes entregados
- Fecha de realización de la operación
- Base imponible, tipo e importe adeudado del impuesto (indicación de moneda)
- Cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible
- Fecha e importe de los pagos recibidos
- Anticipos
- Información contenida en la factura en caso de emisión
- Información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente en prestaciones de servicios y el lugar donde comienza y termina el transporte
- Cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida base y tipo

El contenido del registro en el caso de los empresarios o intermediarios acogidos al régimen de importación (**IOSS**) es el siguiente:

- Estado miembro de consumo
- Descripción y la cantidad de los bienes entregados
- Fecha de entrega de los bienes
- Base imponible, tipo e importe adeudado del impuesto (indicación de moneda)
- Cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible
- Fecha e importe de los pagos recibidos
- Información contenida en la factura en caso de emisión
- Información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina el transporte
- Cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida base y tipo
- Número de pedido o número único de transacción



- Número único de expedición cuando el empresario intervenga directamente en la entrega

Este registro deberá estar disponible por vía electrónica de forma inmediata tanto para el Estado miembro de identificación como para los de consumo.

#### **Obligaciones de información (artículo 61 quinquiesdecies RIVA):**

El empresario deberá presentar una declaración de modificación al Estado miembro de identificación ante cualquier cambio en la información proporcionada al mismo, que se presentará a más tardar el décimo día del mes siguiente.

#### **Libros registro de IVA (artículo 62.2 RIVA)**

Los empresarios deberán registrar las operaciones correspondientes a los regímenes especiales de ventanilla única en sus Libros registro de IVA, al no encontrarse entre los regímenes exceptuados de su llevanza.

Esto será también aplicable para los empresarios que lleven los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación (SII).

#### **6º Condiciones y requisitos para actuar como intermediario (artículo 61 septiesdecies RIVA):**

Se establecen las siguientes condiciones para que un operador pueda actuar en España como intermediario en el régimen de importación (IOSS):

- Disponer de número de identificación fiscal.
- Estar establecido en el territorio de aplicación del impuesto.
- No haber sido condenado o sancionado, dentro de los cuatro años anteriores por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o de una infracción tributaria grave, en relación con su actividad económica, en virtud de sentencia o resolución administrativa firme.



- Solvencia financiera (no estar incurso en un procedimiento concursal, pago de sus deudas aduaneras y tributarias durante los cuatro años anteriores, capacidad financiera suficiente para cumplir sus obligaciones comerciales).

Se presumirá el cumplimiento de estos requisitos cuando el operador tenga la condición de Operador Económico Autorizado de acuerdo con la normativa aduanera.

**7º) Modalidad especial de declaración, liquidación y pago del IVA ante la Aduana cuando no se opte por IOSS (artículo 74.1 RIVA):**

Se establecen los siguientes requisitos para que la persona que presente los bienes en la Aduana por cuenta del importador pueda optar por la modalidad especial de declaración y pago:

- Haber acreditado la condición de presentador de mercancía por cuenta del importador ante la Aduana.
- Presentación de una declaración mensual referida a todas las mercancías importadas por cuenta de los importadores.
- Llevar un registro de las operaciones que contendrá por cada mes natural información sobre cada envío.

En estos casos el tipo es el 21% independientemente del producto.

El registro deberá estar por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de la Administración tributaria y se mantendrá por un período de 4 años a partir del final del año en que se haya realizado la operación.

**B. Devolución del IVA a no establecidos (artículos 31 y 31 bis RIVA):**

Con efectos 1 de julio, se modifica el Reglamento del Impuesto para ajustar los procedimientos de devolución del Impuesto soportado en el territorio de aplicación del Impuesto por empresarios o profesionales no establecidos en el mismo, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, así como el procedimiento de devolución a determinados empresarios o



profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, tanto en lo referente a la regulación de los nuevos regímenes especiales de ventanilla única, como a un ajuste más preciso a la normativa comunitaria aplicable de regulación de los periodos e importes mínimos a los que puede referirse la solicitud de devolución.

Así, se admiten las solicitudes de devolución que comprendan cuotas soportadas en un **período no superior al año natural ni inferior a tres meses** con un importe mínimo de 400 euros, frente a la regulación anterior que únicamente admitía el período anual o trimestral.

No obstante, la solicitud podrá comprender las cuotas soportadas en un período inferior a tres meses cuando dicho período constituya lo que resta del año natural. En este caso, el importe mínimo son 50 euros.

#### MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DE FACTURACIÓN

El artículo segundo modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, para ajustar la obligación de expedir factura conforme al artículo 2 a la nueva regulación de comercio electrónico en el IVA.

De esta forma, **dicha obligación dependerá de la regulación del Estado miembro de identificación**, debiendo emitirse factura por las operaciones a las que se apliquen los regímenes de ventanilla única cuando España sea el Estado miembro de identificación.

#### MODIFICACIÓN DEL REAL DECRETO 1065/2017

El artículo tercero modifica 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, en materia de censos tributarios para incorporar de forma expresa la **opción y revocación a la tributación en el Estado miembro de destino** para aquellas microempresas que establecidas



en un único Estado miembro no hayan rebasado el umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros anuales de ventas a distancia intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y los prestados por vía electrónica a consumidores finales en Estados miembros donde no estén establecidas.

16 de junio de 2021