



Nota de nuestro experto de cabecera: José Mª Tocornal

IVA. Se plantea la tributación por el IVA a partir del 01/07/2021, de la operativa siguiente seguida por una persona física que vende al por menor productos a través de Internet: una vez que el consumidor final ha elegido y abonado la mercancía solicitada, la persona física lo adquiere a un proveedor chino, al que le pide que envíe el producto directamente al consumidor final, establecido en el territorio de aplicación del impuesto (TAI).



Criterio hasta el 30/06/2021:

La Dirección General de Tributos se había pronunciado sobre el criterio administrativo seguido hasta la fecha de entrada en vigor de las nuevas normas que regulan las ventas a distancia, con ocasión de la contestación a la [Consulta vinculante V0870-18, de 28/03/2018](#), donde se plantea la cuestión de una persona física, comerciante minorista, que vende juguetes a través de Internet; de modo que tras recibir la solicitud del cliente (y el pago), lo adquiere a un proveedor chino, con el encargo de que lo envíe directamente al domicilio del consumidor final.

De la consulta que se cita se extraen las siguientes conclusiones:

1º) Se produce un hecho imponible por la introducción en el TAI de un bien procedente de China, que determina una operación sujeta y no exenta del IVA. Más adelante en la Consulta se concluye con que, dado que el adquirente final figura como destinatario en la documentación del transporte que introduce los bienes en el TAI, a tenor de lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley del IVA, el consumidor final tiene la consideración de sujeto pasivo de la importación, debiéndose estar a los requisitos, formalidades y aspectos procedimentales contenidos en la normativa aduanera.

2º) Se producen dos entregas que deben ser consideradas independientes de bienes: la efectuada por el proveedor chino al empresario minorista establecido en el TAI, y otra posterior efectuada por éste con destino al consumidor final.

Con base a lo dispuesto por los apartados Uno, y Dos.1º del artículo 68 de la Ley del IVA, sobre la regla de localización para las entregas de bienes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

*1º. Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.
(...).”*

Concluye la Consulta que se cita que, que ni la entrega efectuada por el proveedor chino al comerciante minorista ni las efectuadas por este último a favor de los particulares establecidos en el TAI están sujetas al IVA, en el primer caso, por no encontrarse los bienes en el TAI en el momento de su puesta a disposición a favor del comerciante minorista y, en la segunda entrega, por no encontrarse en el TAI el lugar de inicio del transporte que introduce los bienes en dicho ámbito territorial.

De este modo, el comerciante minorista persona física no viene obligado a repercutir el IVA sobre sus clientes, pues las entregas que efectúa, como se ha dicho, no están sujetas al IVA.

En este mismo sentido se había pronunciado también la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V2970-14, de 03/11/2014.



A partir del 01/07/2021:

El **Real Decreto 7/2021** de 27 de abril (BOE del día 28) transpone normativa comunitaria relativa a la tributación de las ventas a distancia, introduciendo entre otras muchas novedades, un nuevo apartado 3 en el artículo 8 de la Ley del IVA.

Concretamente, en el apartado 3.2º del artículo 8, se definen las “ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros”, con el siguiente texto:

2.º “Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros”: las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente situado en un Estado miembro, 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.

A su vez, se modifica el artículo 68 de la Ley del IVA, para establecer nuevas reglas de localización del hecho imponible en entregas de bienes.

Concretamente, en la letra c) y d) del apartado Tres del artículo 68, se dispone lo siguiente:

Tres. Se entenderán también realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

(...)

c) Las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de llegada de dicha expedición o transporte.

d) Las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de llegada de dicha expedición o transporte, siempre que se declare el impuesto sobre el valor añadido de dichas ventas mediante el régimen especial del Título IX, Capítulo XI, Sección 4.ª de esta Ley.

En el caso que se analiza, el comerciante minorista del TAI está entregando bienes que son importados desde China, a consumidores finales establecidos en el TAI; esto es, está efectuando operaciones de las definidas por el nuevo artículo 8.Tres.2º de la Ley del IVA como “ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros”.

Y a su vez, el modificado apartado Tres del artículo 68 de la Ley, fija la localización de esas entregas en el TAI, cuando este sea el lugar donde lleguen las mercancías, o se declare el IVA de acuerdo con lo establecido en el Régimen especial de importación aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o de territorios terceros.

Por ello, en el caso que se contempla, la entrega de bienes se entiende efectuada en el TAI, al igual que la adquisición efectuada por el cliente consumidor final. Se trata pues, de una operación interior.

En este punto, para analizar la tributación en su globalidad por el IVA, cabe concluir con que se trata de dos operaciones, de un lado la importación (entrada de bienes en la UE), y por otro, la de la entrega interior que se produce con motivo de la nueva aplicación de los artículos 8.Tres.2º y 68.Tres.c) y d) de la Ley del IVA.

Con el cambio normativo, el proveedor comerciante minorista establecido en el TAI puede optar por la aplicación del Régimen de ventanilla única IOSS, o bien puede optar por no aplicar dicho régimen especial. Se examinan a continuación ambas posibilidades:

1) El comerciante minorista opta por aplicar el Régimen de importación los proveedores establecidos en la UE que vendan a un consumidor final de la UE, bienes que se expiden desde un tercer país o tercer territorio, que resulta aplicable para los casos en los que los proveedores venden a través de su propio sitio web.

Para estos casos, la normativa prevé el siguiente mecanismo: el proveedor solicita registrarse en la ventanilla única IOSS, y la Administración tributaria del estado Miembro de identificación emite un número de identificación NIOSS, número que sólo puede utilizarse para declarar las ventas a distancia de bienes importados en el marco del régimen de importación (esto es, no para ninguna otra entrega de bienes ni prestación de servicios). Este número se facilita a las autoridades aduaneras para poder despachar a libre práctica los bienes en la UE, acogiéndose entonces a la exención del IVA.

Posteriormente, cuando el proveedor que se acoja al régimen de importación debe aplicar el IVA cuando entregue los bienes a los consumidores finales de la UE. El momento de la aplicación del IVA debe ser el de la aceptación del pago.

Se concluye pues, con que cuando el proveedor se acoja a este Régimen especial, y con el fin de evitar la doble imposición la importación ocasionada con motivo de la entrada de los bienes en la UE, se declara exenta de IVA (cumpliendo con el requisito previo de facilitar el número NIOSS a las autoridades aduaneras), y la entrega interior que se efectúa al consumidor final se encuentra sujeta y no exenta del IVA.

En este Régimen, se prevé que el proveedor presente en el Estado de identificación una declaración mensual de la IOSS (en el plazo del mes siguiente al mes de referencia) declarando las cuotas de IVA.

2) Si el proveedor no se registrase en la ventanilla IOSS, en el momento de la importación se producirá el devengo del IVA por esta importación. Se señala en la normativa comunitaria que el cliente únicamente recibirá los bienes, una vez que haya pagado el IVA. Por tanto es el consumidor final quien debe asumir el IVA de la importación.

2.1) En este punto cabe recordar la posibilidad (de ejercerla o no, es opcional) de aplicar el Régimen de los Acuerdos especiales previsto en el artículo 167.bis de la Ley del IVA, como alternativa.

Mediante este sistema el cliente consumidor final paga el IVA al declarante o a la persona que presenta las mercancías ante la Aduana. En la mayoría de los casos, este declarante será un operador de servicios postales, una empresa de transportes urgentes o un agente de aduanas.

El operador de servicio postal, o empresa de transportes urgentes, o en su caso, el agente de aduanas deberá declarar e ingresar el IVA recaudado antes del día 16 del mes siguiente al mes en el que se había cobrado el IVA.

Este régimen únicamente puede aplicarse si el despacho a libre práctica se realiza en el mismo Estado miembro en el que se entregan los bienes de escaso valor al cliente importador.

2.2) Si no se ha optado por la aplicación de la ventanilla IOSS, ni por el Régimen del artículo 167.bis de la Ley del IVA, el IVA de la importación deberá declararlo el consumidor final, estableciéndose en la norma comunitaria que no podrá ser objeto de entrega la mercancía en tanto que el cliente final no haya satisfecho el IVA.

Para mayor aclaración de lo expuesto, se reproduce la pregunta número 9 que figura en la página 75 en las *Notas explicativas sobre las normas del IVA en el comercio electrónico* que figura en el apartado "Guías" (dentro de la pestaña "Normativas, Guías, y folletos" del banner sobre el IVA y el comercio electrónico de la página web de la AEAT):

"9. Soy una empresa establecida en la UE y vendo bienes de escaso valor únicamente a clientes del Estado miembro en el que estoy establecido. Los bienes se expiden directamente desde fuera de la UE a los clientes del Estado miembro en el que estoy establecido. ¿Qué tengo que hacer?"

La respuesta es similar a la de la pregunta 3. Puede registrarse en la IOSS, pero no está obligado a tener un intermediario para ello. En este caso, el Estado miembro en el que está establecido es el Estado miembro de identificación. Usted aplicará y cobrará al cliente el IVA aplicable en el Estado miembro al que se expidan o transporten los bienes. Tendrá que comunicar el número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a la persona responsable de la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica en la UE a fin de que dicho IVA no se vuelva a pagar en el momento de la importación. No debe transmitir este número de identificación a efectos del IVA de la IOSS a otras partes que no sean las relacionadas con la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica.

Si decide no registrarse en la IOSS, la persona designada como responsable de liquidar el IVA a la importación de conformidad con la legislación nacional en materia de IVA (normalmente, el cliente) tendrá que pagar el IVA en el momento de la importación en la UE, así como una tasa de presentación a la aduana cobrada por la empresa que declara los bienes de escaso valor en la aduana, cuando proceda. Estas ventas de bienes no se incluirán en la declaración nacional del IVA".

Es de destacar la última frase: para los casos en los que no se haya optado por el Régimen de importación de la ventanilla IOSS, los comerciantes no deberán incluir estas ventas en las declaraciones nacionales de IVA (puesto que el IVA lo declaran los operadores postales, o en su caso, el consumidor final).