

**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 [BOE-A-2021-10026]**

Una vez aprobadas las normas con rango de ley mediante el [Real Decreto-Ley 7/2021](#), de 27 de abril, anteriormente comentado, este real decreto, publicado en el *BOE* del pasado 26 de junio de 2021, contiene el desarrollo reglamentario de la modificación que incluye el citado real decreto y *modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992, de 29 de diciembre)*, el [Reglamento 1619/2012, de 30 de noviembre](#), relativo a las obligaciones de facturación y el *Reglamento general*, aprobado por [RD 1065/2007, de 27 de julio](#), de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, así como de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

*En lo que afecta a la modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA)*. En su primer artículo, el RD 424/2021 incluye importantes modificaciones relativas al RIVA, especialmente en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios adquiridas o prestadas a consumidores finales comunitarios, generalmente a través de internet, y que son enviados o prestados desde otro Estado miembro o país tercero.

Enlazando con las modificaciones introducidas en sede de IVA que ya han sido comentadas, se modifica por una parte el artículo 22 del Reglamento del IVA, con el fin de reducir las cargas administrativas y tributarias. Se establece que, mientras no supere un umbral común a escala comunitaria de hasta 10.000 euros anuales, las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y los prestados por vía electrónica, se encontrarán 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.

Por otra parte, respecto al devengo de estas entregas, se introduce un Título III Bis integrado por un art. 23 bis, en el Reglamento del IVA, en virtud del cual se produce el devengo de las ventas a distancias importadas en el momento en que se entiende aceptado el pago.

Se modifica el artículo 31 y 31 bis del RIVA, relativo a las devoluciones de IVA a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla. Estos dos artículos establecen dos procedimientos específicos para la devolución efectiva de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español por estos empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros o Estados terceros (y Canarias, Ceuta y Melilla). En este sentido, esta reforma reglamentaria ajusta dichos artículos a la normativa europea en lo relativo al contenido de la solicitud y a los periodos e importes mínimos para la solicitud:

- La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas en un periodo no superior al año natural ni inferior a tres meses, pudiendo comprender las cuotas soportadas en un periodo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya lo que resta del año natural.
- Si la solicitud de devolución se refiere a un periodo de devolución inferior a un año natural, pero no inferior a tres meses, el importe del impuesto incluido en la solicitud de devolución no podrá ser inferior a 400 euros.
- Si la solicitud de devolución se refiere a un periodo de devolución de un año natural o a la parte restante de un año natural, el importe del impuesto incluido en la solicitud no podrá ser inferior a 50 euros.

Como ya señaláramos al hilo del comentario del RD-7/2021 en el Capítulo XI del Título IX, de la Ley del IVA se incluyen los tres nuevos regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia. En consonancia con la incorporación de los tres nuevos regímenes especiales, «Régimen exterior de la Unión», «Régimen de la Unión» y «Régimen de importación», se ve modificado el Capítulo IX del Título VIII de la RIVA.

A lo largo del capítulo se desarrollan las condiciones y efectos del ejercicio a la opción a los distintos regímenes especiales, así como su renuncia voluntaria, la exclusión y efectos de la misma, las obligaciones formales y de información a los que quedan sometidos los sujetos pasivos que opten por su aplicación y, en el régimen de importación, también las condiciones y requisitos que deberán cumplirse para actuar como intermediario y el momento en que debe entenderse que se devengan las operaciones. Cabe subrayar las obligaciones formales que deben cumplir los empresarios y profesionales de las cuales se destaca la llevanza de un registro de las operaciones «con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones». Esta información debe conservarse por vía electrónica, debe permitir su acceso por los Estados miembros de forma inmediata y se mantendrá por un periodo de 10 años.

El artículo 62 bis del RIVA relativo al registro de operaciones incluye una obligación adicional que impone a los empresarios o profesionales que utilicen una interfaz digital que facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales. Se exige también la llevanza de

un registro de dichas operaciones de la misma forma y con las mismas condiciones previstas para los regímenes especiales.

Se modifica el artículo 74 RIVA relativo a la recaudación del impuesto en las importaciones estableciendo una serie de 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.

Finalmente, el art. 82.1 RIVA se ve modificado al no exigir representantes para quienes se acojan a los regímenes especiales.

En lo que a la *modificación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación*, aprobado por el [Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre](#) se refiere, el artículo segundo del RD 424/2021 supone una reforma del Reglamento de Facturación modificando su artículo 2 con el fin de ajustar a la nueva regulación del comercio electrónico en el IVA los supuestos en los que la obligación de expedir factura debe ajustarse a las normas contenidas en el propio Reglamento de Facturación. Así, 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. Además, no se podrá expedir factura simplificada respecto de las entregas de bienes a que se refiere la LIVA en cuanto a ventas a distancia, salvo cuando les resulte aplicable el régimen especial de la Unión.

Finalmente, en cuanto al *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 (RGAT)*, aprobado por [Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio](#), el real decreto, en su artículo tercero, modifica determinados preceptos en materia de censos tributarios con la finalidad de incorporar de manera 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.

Rosa María ALFONSO GALÁN  
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Salamanca  
[ralga@usal.es](mailto:ralga@usal.es)