

ANTONIO VICTORIA SÁNCHEZ

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

La Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social ha introducido, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, diversas modificaciones que, como indica su Exposición de Motivos, «son de carácter técnico o vienen exigidas, nuevamente, por la normativa comunitaria». Se reproduce así, para el año 2003, la situación que ya ha venido dándose en relación con este impuesto en los últimos años: se introducen numerosas modificaciones y ello por motivos técnicos y por razones de armonización comunitaria.

Estas modificaciones legales deberán ser complementadas, en ciertos casos, a través del indispensable desarrollo reglamentario. No debe parecer extraño que, no ya el contribuyente «de a pie», sino incluso los especialistas en la materia tributaria, resulten abrumados por el aluvión de novedades fiscales que, año tras año, se introducen en el mes de enero. Pero hay que indicar, para ser justos, que estas modificaciones se traducen, en la mayoría de los casos, en un mejor funcionamiento de los tributos, y ésta es una circunstancia que beneficia a todos y, en especial, a los contribuyentes.

Sumario:

1. Nuevas reglas relativas al tratamiento de los servicios electrónicos.
 - 1.1. Concepto de servicios electrónicos (arts. 8.dos.7.º; 11.dos.16.º y 70.uno.4.º, letra B) LIVA).
 - 1.1.1. Definición general.
 - 1.1.2. Enumeración de supuestos.
 - 1.1.3. Delimitación negativa.
 - 1.1.4. Preceptos concordantes.
 - 1.1.5. Cuestiones dudosas.
 - 1.1.5.1. Servicios exentos prestados por vía electrónica.
 - 1.1.5.2. Servicios prestados a título gratuito.
 - 1.2. Problemas planteados en relación con los servicios electrónicos en el ámbito del IVA.
 - 1.3. Reglas de localización aplicables a los servicios electrónicos (art. 70, apartados uno.4.º. A) LIVA).
 - 1.3.1. Prestador establecido en el territorio de aplicación del impuesto (Península o Islas Baleares).
 - 1.3.1.1. Destinatario empresario o profesional.
 - 1.3.1.2. Destinatario consumidor final.
 - 1.3.2. Prestador establecido en el territorio de un Estado miembro de la Comunidad Europea distinto del Reino de España.
 - 1.3.3. Prestador establecido fuera de la Comunidad Europea (incluidos Canarias, Ceuta y Melilla).
 - 1.3.3.1. Destinatario empresario o profesional.
 - 1.3.3.2. Destinatario consumidor final.
 - 1.3.4. Observaciones finales en relación con las reglas de localización contenidas en el artículo 70.uno.4.º LIVA.
 - 1.3.4.1. Condición del destinatario y del prestador.
 - 1.3.4.2. Pluralidad de establecimientos.
 - 1.3.4.3. Ubicación de los consumidores finales.
 - 1.3.4.4. Carácter de las presunciones.
 - 1.3.4.5. Comunicación de condiciones.
 - 1.3.4.6. Concepto de establecimiento permanente.

- 1.4. Regla de cierre establecida en relación con la localización de los servicios electrónicos (art. 70.dos LIVA).
 - 1.4.1. Ámbito de aplicación de la regla de cierre.
 - 1.4.2. Contenido de la regla de cierre.
 - 1.4.3. Observación final en relación con la regla de cierre.
 - 1.5. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (arts. 163 bis a 163 quáter LIVA).
 - 1.5.1. Planteamiento y finalidad del régimen especial.
 - 1.5.2. Características del régimen especial (arts. 163 bis a 163 quáter LIVA).
 - 1.5.2.1. Carácter del régimen especial.
 - 1.5.2.2. Ámbito de aplicación del régimen especial.
 - 1.5.2.3. Contenido del régimen especial.
 - 1.6. Observaciones finales relativas a la regulación de los servicios prestados por vía electrónica.
2. Novedades relativas a la localización de los servicios de radiodifusión y de televisión.
 - 2.1. Reglas de localización (art. 70.uno.8.º LIVA).
 - 2.2. Regla de cierre (art. 70.dos LIVA).
 3. Otras modificaciones relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios.
 - 3.1. Servicios relacionados con inmuebles (art. 70.uno.1.º LIVA).
 - 3.2. Servicios de transporte (art. 70.uno.2.º LIVA).
 - 3.3. Servicios que se localizan en el lugar en que materialmente se realizan (art. 70.uno.3.º LIVA).
 - 3.4. Servicios contenidos en el artículo 70.uno.5.º LIVA.
 - 3.4.1. Aspectos coincidentes con la normativa precedente.
 - 3.4.2. Novedades introducidas por la Ley 53/2002.
 - 3.5. Servicios de mediación (art. 70.uno.6.º LIVA).
 4. Novedades en materia de facturación.
 - 4.1. Características de la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre.
 - 4.2. Novedades contenidas en la Ley 53/2002.

5. Novedades en relación con los regímenes de las pequeñas y medianas empresas.
 - 5.1. Régimen simplificado (arts. 122 y 123 LIVA).
 - 5.2. Régimen de la agricultura, ganadería y pesca (arts. 9.1.º, letra c); 124 y 134 bis LIVA).

6. Otras modificaciones.
 - 6.1. Renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias (art. 20.dos LIVA).
 - 6.2. Supuestos de responsabilidad solidaria (art. 87.uno LIVA).
 - 6.2.1. Supresión del supuesto específico previsto para los servicios de telecomunicaciones.
 - 6.2.2. Determinación del alcance de la responsabilidad.
 - 6.3. Nuevos supuestos de aplicación del tipo reducido del 7 por ciento (art. 91.uno. números 1.6.º y 3 LIVA).
 - 6.3.1. Productos de higiene femenina (art. 91.uno.1.6.º LIVA).
 - 6.3.2. Ejecuciones de obra para la construcción de garajes.
 - 6.4. Cuotas del IVA deducibles (art. 92.uno LIVA).
 - 6.5. Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad (art. 101.uno LIVA).
 - 6.6. Conservación de facturas correspondientes a operaciones que tienen por objeto oro de inversión (art. 140 sexies LIVA).
 - 6.7. Devolución del impuesto (art. 115.tres LIVA).
 - 6.8. Régimen de depósito distinto de los aduaneros (Anexo quinto, letra b) LIVA).
 - 6.9. Reembolso del IVA en importaciones de bienes mediante Agentes de Aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores (Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, de 9 de abril).

Conclusión.

Las modificaciones introducidas por la Ley 53/2002 en la normativa reguladora del IVA se contienen esencialmente en el artículo 4 de la ley citada, si bien han de tenerse en cuenta otros preceptos aislados. En concreto, se trata de la Disposición Adicional Decimotercera, de la Disposición Transitoria Segunda y de la Disposición Final Segunda de la norma en cuestión. Tales modificaciones pueden sistematizarse de la siguiente forma:

1. Nuevas reglas relativas al tratamiento de los servicios electrónicos.
2. Novedades relativas a la localización de los servicios de radiodifusión y televisión.
3. Otras modificaciones en relación con la localización de las prestaciones de servicios.
4. Novedades en materia de facturación.
5. Novedades en relación con los regímenes de las pequeñas y medianas empresas.
6. Otras modificaciones.

A continuación, vamos a exponer cada una de las materias a que acabamos de hacer referencia.

1. NUEVAS REGLAS RELATIVAS AL TRATAMIENTO DE LOS SERVICIOS ELECTRÓNICOS

No cabe duda de que una de las cuestiones que más ha afectado al devenir normativo del IVA en los últimos tiempos ha sido el desarrollo de las nuevas tecnologías. En particular, el tratamiento de las telecomunicaciones y del comercio electrónico ha planteado serios problemas en relación con el funcionamiento de este tributo, que ha exigido una adecuada respuesta desde el punto de vista normativo. Dicha respuesta, como es normal en un tributo armonizado en el ámbito de la Comunidad Europea, se ha articulado en un primer momento en el marco comunitario, correspondiendo ahora a los legisladores de cada uno de los Estados miembros la labor de trasponer dicha normativa a los respectivos ordenamientos jurídicos nacionales.

Un primer ejemplo de lo anterior lo constituyó la Directiva 99/59/CE, del Consejo de la Unión Europea, de 17 de junio de 1999, por la que se establecieron nuevas reglas a efectos del IVA en rela-

ción con los servicios de telecomunicaciones, la cual fue precedida por una Decisión del propio Consejo relativa a la misma materia. Dicha regulación comunitaria fue oportunamente traspuesta por nuestro legislador nacional. ¹

Un segundo ejemplo, mucho más reciente, viene dado por las normas comunitarias relativas al tratamiento del comercio electrónico. Tales normas, que se hallan en la base de las novedades introducidas por la Ley 53/2002, son las siguientes:

- La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo de 2002, del Consejo de la Unión Europea, «por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica».
- El Reglamento (CE) n.º 792/2002, de 7 de mayo de 2002, del Consejo de la Unión Europea, «por el que se modifica temporalmente el Reglamento (CEE) n.º 218/92 sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA), en cuanto a medidas adicionales relativas al comercio electrónico».

Pues bien, la Ley 53/2002 ha incorporado a nuestro ordenamiento interno la normativa contenida en la Directiva citada, lo cual es coherente con la caracterización de la Directiva como una norma necesitada de trasposición ². En cambio, no ha efectuado traslación o incorporación alguna de la regulación contenida en el Reglamento, pues éste, por su propia naturaleza, excluye cualquier labor de trasposición por parte del legislador nacional ³.

1.1. Concepto de servicios electrónicos (arts. 8.dos.7.º; 11.dos.16.º y 70.uno.4.º, letra B) LIVA).

Nuestro legislador nacional ha tratado, en primer término, de determinar con precisión lo que ha de entenderse por «servicios electrónicos» o «servicios prestados por vía electrónica». Dicha determinación se articula a través de una triple vía:

- a) Una definición general, de carácter marcadamente técnico (art. 70.uno.4.º.B), párrafo primero).
- b) Una enumeración, de carácter ejemplificativo, de diversos supuestos que constituyen «servicios electrónicos» (art. 70.uno.4.º.B), párrafo segundo).
- c) Una delimitación negativa, que especifica ciertos supuestos que no pueden ser calificados como servicios prestados por vía electrónica (art. 70.uno.4.º.B), último párrafo).

Además de lo anterior, el legislador se ha visto obligado a modificar ciertos preceptos de la Ley 37/1992, que hacían referencia al suministro de productos informáticos (arts. 8.dos.7.º y 11.dos.16.º LIVA), para adecuarlos a los nuevos criterios emanados del ámbito comunitario.

1.1.1. Definición general.

Establece el párrafo primero del artículo 70.uno.4.º.B) LIVA, en su nueva redacción, que, «a efectos» de dicha Ley, se considerarán servicios prestados por vía electrónica:

«... aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos...».

Esta definición no procede de la Directiva 2002/38/CE, sino de la propuesta de Directiva presentada por la Comisión el 7 de junio de 2000⁴. No obstante, su introducción por el legislador nacional constituye una opción perfectamente legítima que, además, y desde nuestro punto de vista, mejora la regulación prevista en el marco comunitario. En efecto, la ausencia en la Directiva 2002/38/CE de una definición general de los «servicios electrónicos» constituye uno de los puntos más débiles de dicha norma pues, en cierta medida, deja en el aire la determinación concreta del ámbito objetivo de la misma y desplaza al legislador nacional dicha labor de concreción.

Por lo demás, y como se puede apreciar sin dificultad, es ésta una definición de carácter marcadamente técnico, que resulta poco ilustrativa para todo aquel que no esté versado en el mundo de las nuevas tecnologías. Se trata, además, de una definición un tanto «difícil» incluso desde el punto de vista de la interpretación estrictamente gramatical, pues se hace referencia en ella a la «transmisión», pero no se sabe exactamente «de qué»: no se aclara qué es lo que se transmite, sino tan sólo los medios técnicos a través de los cuales tiene lugar dicha transmisión. Contrasta esta definición con la de los servicios de telecomunicaciones (art. 70.uno.8.º.B) LIVA, en su nueva redacción): aquí sí se aclara que lo que se transmiten son «señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza».

1.1.2. Enumeración de supuestos.

El legislador nacional, consciente posiblemente de las limitaciones de la definición general, la ha completado con la enumeración de una serie de supuestos que constituyen, *ex lege*, servicios electrónicos a efectos del IVA. De esta forma, el propio artículo 70.uno.4.º.B) LIVA indica que, «entre otros», son servicios electrónicos los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
- c) El suministro de programas y su actualización.*
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*

- e) *El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*
- f) *El suministro de enseñanza a distancia.*

Esta enumeración resulta mucho más ilustrativa, desde nuestro punto de vista, que la definición de carácter general a la que hemos hecho referencia con anterioridad. Se trata de una enumeración tomada literalmente de la Directiva 2002/38/CE y, a la vista de ella, podemos extraer las conclusiones siguientes:

- En primer término, se trata de una enumeración puramente ejemplificativa, y no exhaustiva, como lo demuestra la expresión «entre otros», utilizada en el precepto. Ello significa que los servicios citados no son los únicos «servicios electrónicos» a efectos del impuesto, aunque sí hay que reconocer que serán los que con más frecuencia se presenten en la realidad.
- De la enumeración se desprende que, en definitiva, los «servicios electrónicos» a que se refiere la Ley 37/1992 son operaciones en cuya virtud un empresario o profesional pone a disposición de un destinatario (empresario o consumidor final) un producto en forma digital a través de una red electrónica. De ello se sigue que dos operaciones, de contenido sustancialmente idéntico, pueden recibir a efectos del IVA un tratamiento completamente diferente, según el mecanismo de «prestación» o de «distribución» utilizado.

Imaginemos, por ejemplo, la venta de un libro. Esta operación puede efectuarse a través de los canales de distribución o comercialización habituales, lo que implica la entrega «física» del libro en su formato tradicional. En tal caso, nos hallaremos ante una entrega de bienes a efectos del IVA, a la que se aplicarán las reglas establecidas en la normativa del impuesto para las entregas de bienes. Así, las normas relativas al lugar de realización (art. 68 LIVA), las previstas para el devengo (art. 75.uno.1.º LIVA) o las que regulan los tipos impositivos (art. 91.dos.1.2.º LIVA, que prevé la aplicación del tipo reducido del cuatro por ciento a estas operaciones de entregas de libros).

Además de lo anterior, el libro en cuestión puede suministrarse de forma digitalizada, de manera que el contenido del mismo se suministrará por vía electrónica y, en definitiva, la prestación por parte del proveedor se realizará a través de dicha vía. En tal caso, nos hallaremos ante un servicio electrónico, al que resultarán de aplicación las normas propias de este tipo de operaciones. Así, en cuanto a la determinación del lugar de realización del servicio resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 70.uno.4.º y dos LIVA; en lo relativo al devengo, será de aplicación el artículo 75.uno.2.º LIVA y, en lo que se refiere a los tipos impositivos, será aplicable el artículo 90 LIVA, esto es, el tipo general del 16 por ciento pues, como veremos más adelante, no cabe la aplicación de tipos reducidos cuando se trata de servicios electrónicos.

- Por último, hay que aclarar que sólo nos hallamos ante servicios electrónicos cuando las operaciones se efectúan *on line*, esto es, cuando la prestación se efectúa por vía electrónica. En cambio, no hay servicio electrónico cuando se trata de operaciones *off line*, en las cuales el pedido o solicitud se efectúa por vía electrónica, pero la prestación se realiza en formato tradicional. Este criterio enlaza con la delimitación negativa a la que a continuación vamos a hacer referencia.

1.1.3. Delimitación negativa.

Se contiene en el último párrafo del artículo 70.uno.4.º.B) LIVA y se ha tomado literalmente de la Directiva 2002/38/CE. Señala la Ley 37/1992, en este punto, que,

«A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica».

El legislador ha dejado claro, por tanto, que lo relevante a la hora de calificar un servicio como «servicio electrónico» no es el medio o la forma a través del cual se articule el acuerdo entre un proveedor y su cliente, ni la vía utilizada para prestar el consentimiento propio de todo contrato, ni el mecanismo a través del cual se canalicen la oferta y la aceptación de las partes. Es indiferente que tal acuerdo o consentimiento se materialice por vía electrónica o de otra forma. Lo decisivo es el mecanismo a través del cual se efectúa la prestación que constituye el objeto del contrato: en la medida en que dicha prestación se efectúe por vía electrónica, en forma digitalizada, habrá servicio electrónico. Pero no en otro caso.

1.1.4. Preceptos concordantes.

La nueva definición de los servicios electrónicos ha obligado a nuestro legislador nacional a modificar, en consonancia con la misma, los artículos 8.dos.7.º y 11.dos.16.º LIVA, preceptos ambos referidos a la calificación que, a efectos del IVA, corresponde al suministro de productos informáticos. De acuerdo con el esquema establecido en dichos preceptos, en su redacción vigente con anterioridad al 1 de enero de 2003, el suministro de productos informáticos podía calificarse como entrega de bienes o prestación de servicios a efectos del impuesto.

Se calificaba como entrega de bienes si el producto informático era «normalizado», esto es, un producto estándar, producido en serie. Y se consideraba prestación de servicios si el producto informático era «específico», considerando como tales los producidos «a medida», previo encargo del cliente. De esta forma, lo decisivo a la hora de calificar el suministro de un producto informático como entrega de bienes o prestación de servicios era el producto en sí, sus características intrínsecas, siendo irrelevante el medio o forma utilizado para efectuar el suministro o distribución del producto en cuestión.

De acuerdo con estos criterios, si una Caja de Ahorros encarga a un experto informático la elaboración de un programa informático especialmente adaptado a las necesidades de la misma, habrá una prestación de servicios a efectos del IVA. Y si, por el contrario, esa misma Caja de Ahorros adquiere un programa estándar (por ejemplo, el «Word 2000»), habrá una entrega de bienes a efectos de dicho tributo.

Este criterio no puede mantenerse tal cual a la vista de la definición de los servicios electrónicos contenida en el nuevo artículo 70.uno.4.º.B) LIVA. De lo que hemos expuesto hasta ahora se desprende que el suministro de cualquier producto informático (tanto «normalizado» como «específico») por vía electrónica sólo puede ser considerado como prestación de servicios. De ahí la nueva redacción de los artículos 8.dos.7.º y 11.dos.16.º LIVA, de la que se extrae la siguiente calificación, a efectos del IVA, del suministro de productos informáticos:

a) Entrega de bienes. Sólo habrá entrega de bienes cuando se cumplan dos requisitos simultáneamente, a saber:

- Que se trate de un producto «normalizado», esto es, estándar o producido en serie.
- Que el mismo se suministre mediante un soporte físico (así, un CD-ROM o un disquete).

b) Prestación de servicios. Tendrá esta consideración el suministro de un producto informático cuando no se cumpla alguna, o las dos condiciones anteriormente citadas. De esta forma, procederá esta calificación en los supuestos siguientes:

- Suministro de productos informáticos «específicos», esto es, los elaborados a la medida de las necesidades del destinatario. Esta calificación procede tanto si el producto se suministra por vía electrónica (en cuyo caso nos hallaremos ante un servicio electrónico, al que se aplicarán las normas propias de éstos), como si se suministra en soporte físico o material.

En este último supuesto, a nuestro entender, no habrá «servicio electrónico» en los términos del artículo 70.uno.4.º, B) LIVA, pero sí una prestación de servicios a la que se aplicarán las normas propias de esta modalidad del hecho imponible del IVA, considerándose accesoria a dicha prestación de servicios, según aclara expresamente la Ley, la entrega del soporte físico (a la que se aplicará el régimen de la prestación principal, según la regla de que «lo accesorio sigue a lo principal»).

- Suministro de productos informáticos «normalizados», siempre que el mismo se produzca por vía electrónica. En tal caso, no hay soporte físico y el régimen aplicable será el previsto para los servicios definidos en el artículo 70.uno.4.º.B) LIVA.

Para terminar, hay que aclarar que el suministro de productos informáticos normalizados por vía electrónica no sólo no constituye nunca, a efectos del IVA, entrega de bienes (como se desprende

de literalmente de los artículos 8.dos.7.º y 11.dos.16.º LIVA), sino que hay que entender, razonablemente, que tampoco puede dar lugar nunca a los hechos imponibles «importación» o «adquisición intracomunitaria de bienes». En todo caso, habrá en este supuesto una prestación de servicios, que se gravará o no en nuestro país de acuerdo con las reglas de localización previstas al efecto.

Vamos a exponer diversos ejemplos en relación con lo anterior:

1. Supongamos que el empresario español A, establecido en Madrid, adquiere los siguientes productos informáticos:

- a) Un producto informático estándar a un empresario norteamericano, que se lo envía a través de un soporte físico (disquete o CD-ROM), y otro producto informático, también estándar, a un empresario portugués, que se lo envía igualmente en soporte físico desde su sede situada en Lisboa hasta Madrid.*
- b) Un programa informático específico a un empresario de Singapur que lo suministra por internet, y otro programa de las mismas características a un empresario japonés que lo facilita a través de un soporte físico.*

En el supuesto a) anterior, la introducción en el territorio de aplicación del impuesto del soporte físico suministrado por el empresario norteamericano da lugar al hecho imponible importación, en tanto que el suministro efectuado por el empresario portugués constituye una adquisición intracomunitaria de bienes. Por tanto, el empresario «A» deberá, en relación con dicha adquisición intracomunitaria, emitir la correspondiente autofactura (art. 165 LIVA), «autorrepercutirse» el impuesto y consignar la adquisición realizada en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (arts. 79 y ss. RIVA, modelo 349). Esta situación es la misma, tanto si se aplica la normativa del IVA introducida por la Ley 53/2002, como si se aplica la normativa precedente.

En el caso b), y por lo que se refiere al suministro por internet efectuado por el empresario de Singapur, nos hallamos ante una prestación de servicios y, en concreto, ante un servicio electrónico de los comprendidos en el artículo 70.uno.4.º, letra B) LIVA. Aun cuando el producto informático se suministra desde el exterior de la Comunidad Europea, no hay aquí importación de bienes, sino sólo, como hemos dicho, una prestación de servicios. Dicha prestación, con arreglo a las nuevas normas introducidas por la Ley 53/2002, se entenderá realizada en el territorio de aplicación del IVA español (art. 70.uno.4.º.A), a) LIVA) y estará sujeta a dicho tributo, siendo sujeto pasivo del mismo el empresario «A» (art. 84.uno.2.º LIVA), el cual deberá emitir la correspondiente «autofactura» (art. 165 LIVA).

Siguiendo con el caso b), el suministro del programa informático específico por parte del empresario portugués constituye una prestación de servicios, de manera que la entrada del soporte físico en la Península, procedente de Japón, no constituye importación de bienes a efectos del impuesto. Ahora bien, no habrá aquí «servicio electrónico», pues el servicio en cuestión se presta a través de un soporte físico y no por vía electrónica. A efectos de determinar su lugar de realización, habrá que examinar si el servicio prestado puede incluirse en alguno de los apartados del artículo 70 LIVA (así, si se puede calificar de tratamiento de datos

o suministro de informaciones, se incluiría en el artículo 70.uno.5.º LIVA, en tanto que, si puede calificarse de servicio recreativo, docente o científico, en base al contenido del programa informático, se aplicaría la regla del artículo 70.uno.3.º LIVA); en otro caso, el servicio deberá localizarse, con arreglo al artículo 69 LIVA, en la sede del prestador, esto es, Japón, lo que excluiría la sujeción al IVA español.

2. El Ayuntamiento de un municipio español, que no tiene la condición de empresario o profesional, pero que cuenta con un NIF a efectos del IVA, dado que realiza con frecuencia adquisiciones intracomunitarias de bienes por importe anual superior a 10.000 euros, adquiere en noviembre de 2003 un producto informático estándar a un empresario francés, que lo suministra por vía electrónica. El precio pagado por el producto es de 3.000 euros.

En este caso, con arreglo a la nueva normativa introducida por la Ley 53/2003, nos hallamos ante un servicio electrónico que, de acuerdo con las normas contenidas en el artículo 70.uno.4.º A) no se entiende realizado en el territorio de aplicación del IVA español y no está sujeto a dicho tributo. Con arreglo a las normas de armonización comunitarias, contenidas en la Sexta Directiva, el servicio se localiza en la sede del prestador, esto es, en Francia, de manera que el proveedor francés repercutirá el IVA francés, aplicando el tipo impositivo general vigente en aquel país (esto es, el 19,6 por ciento).

En cambio, con la normativa anterior a la Ley 53/2002, y dado que el artículo 8.dos.7.º LIVA consideraba como entrega de bienes el suministro de productos informáticos normalizados, sin matización alguna, podía entenderse, interpretando literalmente la Ley 37/1992, que en el ejemplo propuesto lo que había, a efectos del IVA, era una adquisición intracomunitaria de bienes, sujeta al IVA español, y por la que el Ayuntamiento (que, como hemos indicado, cuenta con un NIF/IVA español) debía «autorrepercutirse» el tributo y emitir la correspondiente «autofactura», declarando la adquisición en el modelo 349.

1.1.5. Cuestiones dudosas.

A la vista de todo lo anterior, resulta obvio el esfuerzo realizado por el legislador, tanto nacional como comunitario, para delimitar con precisión el ámbito y contenido de los «servicios electrónicos» a efectos del IVA. No obstante, pueden plantearse algunos supuestos dudosos en cuanto a su calificación a efectos del tributo.

1.1.5.1. Servicios exentos prestados por vía electrónica.

La doctrina ha puesto de relieve que ciertos servicios, a los que les resulta de aplicación alguna de las exenciones del artículo 20 LIVA, pueden prestarse por vía electrónica. En particular, se citan por dicha doctrina los servicios financieros y de seguros, a los que pueden añadirse otros, como los servicios de enseñanza o los juegos de azar.

La cuestión consiste en determinar si en estos supuestos puede seguir aplicándose la exención o si, por el contrario, el hecho de que se utilice la vía electrónica determina que estas prestaciones

deban calificarse como «servicios electrónicos» a los que ninguna exención del impuesto puede ser de aplicación. Pues, en efecto, el artículo 20 LIVA no contempla ninguna exención específica para estos servicios electrónicos.

Desde nuestro punto de vista, no cabe duda de que en estos supuestos sigue siendo de aplicación la exención del impuesto. Ahora bien, cuando se trata de defender con argumentos contundentes esta conclusión, la situación es más complicada de lo que a primera vista podría parecer. En efecto, podría argumentarse que, de acuerdo con el principio de neutralidad, esencial en el tributo, ha de darse el mismo tratamiento (esto es, la aplicación de la exención), tanto si la operación financiera, de seguros o de enseñanza se efectúa por «vía tradicional» como si se realiza por vía electrónica.

Sin embargo, el argumento basado en el principio de neutralidad presenta algún problema. En efecto, también es contrario al principio de neutralidad el que a una misma operación se apliquen tipos diferentes según que la misma se efectúe por vía tradicional o por vía electrónica. Y, sin embargo, la Directiva, y consiguientemente nuestra normativa interna, consagran esa quiebra flagrante del principio citado, como veremos con posterioridad.

Así, y tal y como hemos señalado en un ejemplo anterior, la venta de un libro o de una revista en «formato tradicional» tributa al tipo superreducido del 4 por ciento (art. 91.dos.1.2.º LIVA) y, sin embargo, el suministro de ese mismo libro o revista en formato electrónico tributa al tipo general del 16 por ciento. Esta clara quiebra del principio de neutralidad se consagra expresamente en la Directiva 2002/38/CE.

A la vista de lo anterior, podría defenderse razonablemente que, para la Directiva, los servicios electrónicos son servicios específicos, *sui generis*, a los que resulta de aplicación su tratamiento propio a efectos del impuesto, diferente en su caso del que corresponde a las operaciones análogas efectuadas por «vía tradicional». Y como en el artículo 20 LIVA no se establece ninguna exención para los servicios electrónicos como tales, no se aplicará beneficio fiscal alguno cuando las operaciones descritas en dicho precepto se efectúen por vía electrónica.

No obstante, y como hemos indicado con anterioridad, dicha conclusión no nos parece en absoluto razonable. A nuestro entender, también en estos casos procede la exención, y para defender esta postura podemos invocar los siguientes argumentos:

- a) En las declaraciones en actas que acompañan a la Directiva 2002/38/CE, el Consejo y la Comisión declaran que la nueva normativa prevista para los servicios electrónicos no prejuzga la exención aplicable a los juegos de azar (contenida, en nuestra normativa interna, en el artículo 20.uno.19.º LIVA). Es claro que este mismo criterio debe aplicarse a los demás supuestos que hemos citado anteriormente: servicios financieros, de seguro, de enseñanza y cualesquiera otros contemplados en el artículo 20 LIVA y que puedan prestarse por vía electrónica.
- b) La Sexta Directiva, en la redacción que a la misma ha dado la Directiva 2002/38/CE declara expresamente, en su artículo 12.3.a) que a los servicios electrónicos no se les aplica ningún

tipo reducido del impuesto. No hay una declaración similar en la que se disponga que a tales servicios tampoco se les aplica ninguna de las exenciones reconocidas en la Directiva. Por ello, hay que entender que los servicios citados en el artículo 20 LIVA (art. 13 de la Sexta Directiva) se beneficiarán de las exenciones correspondientes, aun cuando se presten por vía electrónica.

1.1.5.2. Servicios prestados a título gratuito.

Como se sabe, es posible, hoy en día, acceder a través de internet a determinados servicios que no exigen pago de cantidad alguna: así, es posible acceder a informaciones suministradas por editoriales de revistas o periódicos, por vía electrónica, a título gratuito. La cuestión consiste en determinar si en estos casos procede la exigencia del impuesto, en los mismos términos que cuando se trata de operaciones realizadas a título oneroso.

El problema se plantea como consecuencia de la amplia redacción que el artículo 12 LIVA prevé respecto del autoconsumo de servicios: en definitiva, cualquier prestación de servicios a título gratuito efectuada por un empresario o profesional constituye autoconsumo de servicios y puede ser gravada a efectos del impuesto, siempre que concurren los demás requisitos exigidos al efecto en el artículo 4.uno LIVA. De acuerdo con ello, en los supuestos a que hemos hecho referencia en el párrafo anterior nos encontramos ante servicios electrónicos prestados a título gratuito y que, en principio, constituirán dicha modalidad de autoconsumo.

No obstante lo anterior, en estos casos puede también defenderse razonablemente la improcedencia de la exacción del tributo, y ello con base en varios argumentos. Por un lado, la propia Directiva 2002/38/CE, en su segundo Considerando, restringe su ámbito de actuación al caso en que los servicios electrónicos sean prestados a título oneroso. Por otro lado, en muchos supuestos nos hallaremos ante «servicios de demostración», no sujetos al impuesto de acuerdo con el artículo 7.4.º LIVA. Por último, puede citarse aquí la conocida doctrina elaborada por el TJCE en su sentencia de 3 de marzo de 1994 (asunto C-16/1993, «Tolsma») según la cual «una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario». Al amparo de esta doctrina, puede entenderse que en el supuesto planteado no existe la «relación jurídica» que exige el TJCE y que, por lo tanto, no procede imposición.

1.2. Problemas planteados en relación con los servicios electrónicos en el ámbito del IVA.

La Directiva 2002/38/CE ha tratado de dar solución a ciertas distorsiones que generaba el comercio electrónico en relación con el IVA. Como señala el primer Considerando de la Directiva citada,

«Las normas aplicables actualmente al IVA sobre (...) determinados servicios prestados por vía electrónica (...) no permiten gravar de manera adecuada ese tipo de servicios consumidos dentro de la Comunidad ni evitar distorsiones de competencia en ese ámbito».

Esas distorsiones vienen generadas esencialmente por el funcionamiento de las reglas de localización establecidas a efectos del tributo. En efecto, con anterioridad a la Directiva 2002/38/CE no existían reglas especiales sobre lugar de realización aplicables a los servicios electrónicos. Ello implicaba, en principio, que a dichas prestaciones había de aplicarse la regla general en esta materia, contenida en el artículo 9.1 de la Sexta Directiva y en el artículo 69 LIVA, que es la regla de «sede del prestador». De acuerdo con esta regla, los servicios se entienden prestados en el territorio en que radica la sede o establecimiento permanente desde el que se efectúan.

Ello implicaba lo siguiente:

- a) Los servicios electrónicos prestados por empresarios desde establecimientos ubicados en el territorio de la Unión Europea, para destinatarios no comunitarios (tanto empresarios como consumidores finales) se entienden realizados en el Estado miembro en que radica el establecimiento en cuestión, y están gravados por el IVA de dicho Estado. El empresario comunitario deberá repercutir el tributo, por lo tanto, sobre el destinatario no comunitario.

Así, por ejemplo, si un empresario presta un servicio electrónico, desde su sede ubicada en Madrid, a un consumidor final domiciliado en Estados Unidos, deberá repercutir el IVA español al 16 por ciento. Si se trata de un empresario que efectúa la misma prestación desde un establecimiento situado en Bruselas, habrá de repercutirse el IVA belga, al tipo impositivo correspondiente, que es del 21 por ciento.

- b) Los servicios electrónicos prestados por empresarios desde establecimientos ubicados en territorios situados fuera de la Unión Europea para destinatarios comunitarios (tanto empresarios como consumidores finales) se entienden realizados fuera de la Unión Europea, y por lo tanto no habrá gravamen alguno por el IVA de ningún Estado miembro.

Así, si un empresario presta este tipo de servicios desde un establecimiento ubicado en Singapur o Estados Unidos, para un consumidor final domiciliado en Madrid o en Bruselas, no repercutirá ni el IVA español en el primer caso, ni el IVA belga en el segundo. De esta forma, el consumidor final recibirá el servicio «libre de IVA», en tanto que si hubiera adquirido ese mismo servicio a un empresario comunitario habría tenido que pagar el tributo en cuestión.

Las consecuencias de la situación descrita son evidentes: por un lado, los empresarios comunitarios que prestan este tipo de servicios no resultan competitivos fuera de la Comunidad pues, en virtud de lo señalado en la letra a) anterior, se ven obligados a repercutir el IVA del Estado miembro de origen, lo cual encarecerá considerablemente la prestación efectuada. Pero es que, además, los empresarios comunitarios que prestan este tipo de servicios tampoco resultan competitivos en la propia Unión Europea frente a los empresarios no comunitarios, y ello porque aquellos han de repercutir el IVA, en tanto que éstos, como hemos indicado en la letra b) anterior, no aplican IVA alguno cuando prestan estos servicios a destinatarios comunitarios.

Esto último resulta especialmente grave, porque da lugar a una situación que, en términos teóricos y teniendo en cuenta la filosofía del tributo, no debe plantearse, a saber: la existencia de consumos efectuados en la Comunidad y que escapan al IVA de todos los Estados miembros. Siendo el IVA un impuesto sobre el consumo, como declara expresamente el artículo 1 LIVA, lo razonable es que los consumos efectuados en la Comunidad Europea estén gravados por el IVA del Estado miembro correspondiente. Este principio quiebra en la situación que hemos expuesto.

Pues bien, la Directiva 2002/38/CE ha tenido por objetivo esencial resolver los problemas citados, para garantizar de esta forma la competitividad de los empresarios comunitarios, tanto dentro como fuera de las fronteras de la Unión Europea. Así lo indica el segundo Considerando de la norma citada, según el cual,

«Para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, se deben eliminar tales distorsiones y hay que introducir nuevas normas armonizadas para este tipo de actividades. Se deben adoptar medidas para garantizar, en particular, que esos servicios, cuando se realicen con carácter oneroso y sean consumidos por clientes establecidos en la Comunidad, estén gravados en la Comunidad y no lo estén si se consumen fuera de la Comunidad».

1.3. Reglas de localización aplicables a los servicios electrónicos (art. 70, apartados uno.4.º.A) LIVA).

Para dar solución a los problemas descritos, es obvio que procede modificar las reglas sobre lugar de realización de los servicios electrónicos a efectos del IVA. Esto es lo que ha hecho la Directiva 2002/38/CE (que, al efecto, ha introducido las modificaciones oportunas en el artículo 9 de la Sexta Directiva) y estos nuevos criterios son los que ha recogido nuestro legislador nacional en el nuevo artículo 70.uno.4.º.A) LIVA. En definitiva, se trata de sustituir la regla de sede del prestador por la de «sede del destinatario» en la medida necesaria para evitar las distorsiones apuntadas. Así se refleja en el tercer Considerando de la Directiva, según el cual,

«A tal efecto, (...) los servicios prestados por vía electrónica a partir de terceros países a personas establecidas en la Comunidad o a partir de la Comunidad a destinatarios establecidos en terceros países deberían estar gravados en el lugar de establecimiento del destinatario de los servicios».

Centrándonos ya en nuestra normativa interna, tal y como ha quedado redactada por la Ley 53/2002 y, en concreto, en el artículo 70.uno.4.º.A) LIVA, podemos esquematizar las nuevas reglas de localización relativas a los servicios electrónicos distinguiendo tres alternativas, según cual sea el lugar de establecimiento del prestador de los mismos:

- Prestador establecido en el territorio de aplicación del impuesto (Península o Islas Baleares).

- Prestador establecido en un Estado miembro de la Comunidad distinto de España.
- Prestador establecido en un territorio no comunitario.

1.3.1. Prestador establecido en el territorio de aplicación del impuesto (Península o Islas Baleares).

Cuando el prestador del servicio electrónico es un empresario establecido en la Península o Baleares, procede distinguir según que el destinatario del servicio sea, a su vez, un empresario o profesional, o bien un consumidor final.

1.3.1.1. Destinatario empresario o profesional.

Los supuestos que pueden darse son los siguientes:

- El destinatario está establecido en la Península o Islas Baleares: en este caso, el servicio se considera realizado en el territorio de aplicación del IVA español y está sujeto a dicho tributo. El sujeto pasivo es el prestador, que repercutirá el impuesto al tipo del 16 por ciento. El destinatario podrá deducir el tributo con arreglo a la prorrata que le sea de aplicación y siempre que se cumplan los requisitos que condicionan el ejercicio del derecho a la deducción del IVA.
- Destinatario establecido en Canarias, Ceuta o Melilla: el servicio no está sujeto al IVA. Procederá la aplicación de las normas reguladoras del Impuesto General Indirecto Canario o del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, según los casos. Pero, en lo que se refiere al IVA, en ningún supuesto procederá la repercusión de dicho tributo.
- Destinatario establecido en el territorio de un Estado miembro de la CE distinto de España: el servicio no está sujeto al IVA español, sino al IVA del Estado miembro de destino. Además, si el prestador carece de establecimiento permanente en dicho Estado, se producirá la inversión del sujeto pasivo, de manera que dicho prestador no habrá de repercutir ningún IVA (ni el IVA español, porque el servicio no está sujeto a dicho tributo, ni el IVA del Estado miembro de destino, pues el sujeto pasivo de dicho tributo no es el prestador, sino el empresario destinatario).
- Destinatario establecido fuera de la Comunidad Europea: el servicio no está sujeto al IVA español y no procede, por tanto, la repercusión de dicho tributo. Ahora bien, hay que aclarar que esto es así salvo en el caso de que se aplique la «regla de cierre» a la que hacemos referencia en el punto 1.4 que veremos después.

1.3.1.2. Destinatario consumidor final.

Pueden darse las siguientes alternativas, en función del lugar en que se halle domiciliado el destinatario:

- a) Destinatario domiciliado en el territorio de aplicación del IVA español (Península y Baleares): en este caso, el servicio se entiende realizado en dicho territorio y está sujeto al tributo. El sujeto pasivo es el prestador, el cual deberá repercutir el tributo sobre el destinatario de la operación. Esta regla se aplica también en los casos, que pueden resultar frecuentes en este ámbito, en los cuales no se conoce el lugar en que radica el domicilio del destinatario.

Por otra parte, la Ley establece una presunción *iuris tantum*, esto es, una presunción que admite prueba en contrario, según la cual se presume que el destinatario de la operación tiene su domicilio en el territorio de aplicación del impuesto cuando realiza el pago del servicio con cargo a una cuenta abierta en una sucursal bancaria ubicada en dicho territorio.

- b) Destinatario domiciliado en el territorio de un Estado miembro de la Comunidad Europea distinto de España: el servicio está sujeto al IVA español, y en la factura correspondiente habrá que repercutir el impuesto. Como se observa (si se compara esto con lo que hemos señalado en la letra c) del apartado 1.3.1.1 anterior), en el caso de prestaciones de servicios electrónicos «intracomunitarias», la situación es diferente según que el destinatario de la operación sea un empresario o un consumidor final.

En efecto, en el primer caso, se aplica la regla de «sede del destinatario» y la inversión del sujeto pasivo (véase letra c) del apartado 1.3.1.1 anterior). En el segundo, en cambio, se aplica la regla de «sede del prestador», siendo sujeto pasivo el empresario que efectúa el servicio en cuestión.

Por último, hay que indicar que en este supuesto se presume también *iuris tantum* que el destinatario está domiciliado en la Comunidad Europea cuando efectúa el pago del servicio con cargo a una cuenta abierta en una sucursal bancaria ubicada en dicho territorio. Se trata de una presunción similar a la que hemos expuesto en la letra a) anterior.

- c) Destinatario domiciliado en Canarias, Ceuta y Melilla: el servicio no está sujeto al tributo. Habrá que estar a las normas reguladoras del IGIC y del IPSI pero, en lo que se refiere al IVA, no procederá repercusión alguna del impuesto en la factura que documente la operación realizada.
- d) Destinatario domiciliado fuera de la Comunidad Europea: el servicio no está sujeto al IVA español.

Veamos algunos supuestos. Así, por ejemplo, supongamos un empresario «A», cuya sede de actividad radica en Sevilla y que carece de establecimientos permanentes en otros territorios. Dicho empresario elabora una serie de programas informáticos que remite a sus destinatarios por vía electrónica. En concreto, los supuestos son los siguientes:

1. Ha elaborado un programa informático especialmente adaptado a las necesidades del empresario «B», cuya sede de actividad radica en Francia y que no cuenta con establecimientos permanentes en otros territorios.

En este caso, no procede repercusión alguna del IVA español (véase apartado 1.3.1.1, letra c) anterior), dado que la operación no está sujeta a dicho tributo. El servicio prestado esta-

rá sujeto al IVA francés y procederá la inversión del sujeto pasivo. «A» no tiene ninguna obligación que cumplir en relación con el IVA francés y «B» deberá autorrepercutirse dicho tributo e ingresarlo conforme a lo previsto por la normativa francesa.

2. El mismo supuesto anterior, pero «B» cuenta con una sucursal en la Península y el programa informático va a ser utilizado únicamente por la sede francesa, y no por la sucursal.

La situación es la misma que en el caso anterior. Aunque «B» cuenta con una sucursal en España, lo cierto es que el servicio no se presta para dicha sucursal, sino para la sede ubicada en Francia, por lo que procederá, como en el supuesto anterior, la sujeción al IVA francés.

3. «A» elabora un programa informático para un empresario norteamericano, «C», cuya sede radica en Nueva York, y que cuenta con sucursales en París, Bruselas y Barcelona.

En este supuesto, habrá que determinar si el programa se destina a la sede de «C», o a alguna de sus sucursales. Es decir, utilizando la terminología de la Ley 37/1992, en la dicción que le ha dado la Ley 53/2002, hay que determinar si el destinatario del servicio electrónico es la sede situada en Nueva York, o alguna de las sucursales. En el primer caso, no habrá IVA español (apartado 1.3.1.1, letra d) anterior). Tampoco lo habrá si el servicio se destina a la sucursal belga o a la francesa (apartado 1.3.1.1, letra c), pues en estos casos lo que procederá será el IVA belga o el francés y la correspondiente inversión del sujeto pasivo (de manera que «A» no tendrá que cumplir obligación alguna por razón del IVA de dichos Estados miembros). En cambio, si el servicio se presta para la sucursal española, habrá IVA español (apartado 1.3.1.1, letra a) anterior) y el empresario «A» deberá repercutir el IVA español.

1.3.2. Prestador establecido en el territorio de un Estado miembro de la Comunidad Europea distinto del Reino de España.

No vamos a examinar en este caso todos los supuestos que se pueden plantear, sino únicamente los que, desde nuestra perspectiva, revisten mayor relevancia. En concreto, los casos son los siguientes:

- a) Destinatario empresario establecido en el territorio de aplicación del IVA español: el servicio se considera realizado en dicho territorio y está sujeto al tributo citado. Si el prestador carece de establecimiento permanente en la Península o Islas Baleares, se produce la inversión del sujeto pasivo, de manera que dicho prestador no repercutirá tributo alguno en la factura por él expedida. Será el destinatario el que deberá emitir la «autofactura» con arreglo a lo dispuesto en el artículo 165 LIVA y deberá «autorrepercutirse» el impuesto en la forma que ya conocemos. Se aplica en este caso, como vemos, la regla de «sede del destinatario».*

- b) Destinatario consumidor final domiciliado en la Península o Islas Baleares: el servicio no está sujeto al IVA español, sino al IVA del Estado de origen. El prestador deberá repercutir dicho impuesto y el destinatario deberá soportar dicha repercusión y pagar el tributo correspondiente. Naturalmente, el tributo repercutido se ingresará a la Hacienda Pública del Estado miembro de origen y no a la Hacienda Pública española. En este caso se aplica, como se puede apreciar, la regla de «sede del prestador».
- c) Destinatario empresario o consumidor final establecido o domiciliado en Canarias, Ceuta o Melilla: no hay IVA español en ninguno de estos supuestos. Habrá que estar, eso sí, a la normativa reguladora del IGIC o del IPSI, según los casos.

Así, por ejemplo, imaginemos un empresario belga que carece de establecimientos permanentes fuera de Bélgica y que presta servicios electrónicos para los siguientes destinatarios:

- *Consumidores finales domiciliados en Madrid, París y Tenerife.*
- *Un empresario cuya sede radica en Mallorca y que cuenta con una sucursal en Bruselas.*
- *Un empresario cuya sede radica en Brujas y que cuenta con sucursales en París y Madrid.*

En los supuestos a que se refiere el primer guión, no habrá IVA español en ningún caso. En particular, y teniendo en cuenta las normas de armonización comunitarias, habrá IVA belga en los dos primeros supuestos, impuesto que, sin embargo, no se repercutirá en el caso de los consumidores finales canarios (sin perjuicio de lo que dispongan las normas reguladoras del IGIC para estos casos).

En el segundo guión, la situación es distinta según que el servicio electrónico se preste para la sede o para la sucursal del empresario destinatario. En el primer caso, habrá IVA español y se producirá la inversión del sujeto pasivo, de manera que dicho destinatario deberá emitir la correspondiente autofactura y autorrepercutirse el impuesto. En cambio, si el servicio se presta para la sucursal belga, no habrá IVA español. En tal caso, lo que procede, según la normativa comunitaria, es la repercusión del IVA belga, conforme a la normativa de este Estado miembro.

Por último, en los supuestos del tercer guión, habrá que determinar si el servicio se presta para la sede o para alguna de las sucursales del empresario destinatario. Sólo en el caso de que se preste el servicio para la sucursal sita en Madrid tributará la operación por el IVA español, produciéndose la inversión del sujeto pasivo y la autorrepercusión del impuesto.

1.3.3. Prestador establecido fuera de la Comunidad Europea (incluidos Canarias, Ceuta y Melilla).

Vamos a distinguir aquí, como hicimos en un supuesto anterior, según que el destinatario del servicio sea un empresario o profesional, o bien un consumidor final.

1.3.3.1. Destinatario empresario o profesional.

Si el destinatario del servicio es empresario o profesional, pueden darse los siguientes supuestos, a los que corresponderá el tratamiento que en cada caso se especifica:

- a) Destinatario establecido fuera de la Comunidad Europea: en este caso no procede la sujeción al IVA español, salvo cuando sea de aplicación la regla de cierre que se expone en el apartado 1.4.
- b) Destinatario establecido en la Península o Islas Baleares: en este caso, el servicio prestado está sujeto al IVA español (art. 70.uno.4.º A), a) LIVA), produciéndose la inversión del sujeto pasivo (art. 84.uno.2.º LIVA). El empresario destinatario deberá, por tanto, autorrepercutirse el impuesto emitiendo la correspondiente autofactura. Ello significa que el prestador no tendrá obligación alguna que cumplir en España por razón del IVA, pues no es sujeto pasivo del impuesto.
- c) Destinatario establecido en un Estado miembro de la Comunidad distinto de España: en este caso no procede la sujeción al IVA español. Con arreglo a los preceptos contenidos en la Sexta Directiva comunitaria, la operación estará sujeta al IVA en el Estado miembro de destino y el sujeto pasivo será el destinatario, en virtud del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
- d) Destinatario establecido en Canarias, Ceuta o Melilla: en este caso, no procederá la sujeción al IVA español, sin perjuicio de lo que dispongan las reglas reguladoras del IGIC y del IPSI en relación con la sujeción de la operación al tributo que en cada caso corresponda.

1.3.3.2. Destinatario consumidor final.

Pueden darse las siguientes situaciones, según cual sea el lugar en que radique el domicilio del destinatario:

- a) Destinatario domiciliado en la Península o Islas Baleares: en este caso, el servicio está sujeto al IVA español. No procede la inversión del sujeto pasivo, por lo que tendrá dicha consideración el prestador no comunitario, que será el obligado a repercutir el impuesto y a ingresarlo a la Hacienda Pública. Hay que indicar, en este punto que, desde un punto de vista de estricta técnica tributaria, el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo sólo puede preverse en los supuestos en que el destinatario de la operación es un empresario o profesional ⁵; en otro caso, recurrir a dicho mecanismo equivaldría a convertir en sujetos pasivos del impuesto a los consumidores finales, situación esta excepcional (salvo en el caso de las importaciones de bienes) y a la que la normativa del tributo sólo acude en supuestos puntuales ⁶.

Hay que señalar, por otra parte, que la Ley 37/1992, en su artículo 70.uno.4.ºA), letra c) establece la presunción de que el destinatario del servicio está domiciliado en la Península o Islas Baleares cuando efectúa el pago del mismo con cargo a una cuenta abierta en una sucursal bancaria ubicada en dicho territorio. Se trata, nuevamente, de una presunción *iuris tantum*, que admite por tanto la prueba en contrario.

Sin embargo, y a diferencia de lo que ocurre cuando el prestador del servicio está establecido en el territorio de aplicación del IVA español, no se aplica esta regla cuando se desconoce el domicilio del destinatario (véase letra a) del apartado 1.3.1.2 anterior). Cuando dicho domicilio sea desconocido y el prestador del servicio electrónico sea un empresario no establecido en la Comunidad Europea, no procederá, por tanto, la repercusión del IVA español.

- b) Destinatario domiciliado en Canarias, Ceuta y Melilla: en este caso no procede la sujeción al IVA español, sin perjuicio de lo que dispongan las normas reguladoras del IGIC y del IPSI.
- c) Destinatario domiciliado en un Estado miembro de la Comunidad Europea distinto del España: no procede la sujeción al IVA español. De acuerdo con las normas de armonización comunitaria, el servicio estará sujeto al IVA del Estado miembro de destino, sin que proceda la inversión del sujeto pasivo. Por lo tanto, el sujeto pasivo del tributo correspondiente será el prestador no comunitario.
- d) Destinatario domiciliado fuera de la Comunidad Europea: no procederá, en este caso, sujeción al IVA español del servicio prestado.

Vamos a exponer a continuación varios ejemplos para ilustrar lo anterior. Así, imaginemos un empresario japonés que efectúa las siguientes operaciones:

- a) *Suministra un libro en formato tradicional a un consumidor final domiciliado en Madrid y otro en formato electrónico a otro consumidor final domiciliado en la misma ciudad. En ambos casos, el precio es de 20 euros.*
- b) *Suministra libros en formato electrónico a consumidores finales domiciliados en Portugal, Bélgica y Francia, así como a empresarios establecidos en dichos países.*

En el supuesto a) anterior, hay que indicar que el suministro del libro en formato tradicional no constituye ningún servicio electrónico (art. 70.uno.4.ºB) LIVA). En este caso, la introducción del libro en la Península, procedente de Japón, determina la producción del hecho imponible «importación de bienes», que estará sujeto al tributo (arts. 17 y 18 LIVA). Ahora bien, dado que el valor del bien no excede de 22 euros, será de aplicación la exención del IVA prevista para las importaciones de bienes de escaso valor (art. 34 LIVA).

En cambio, cuando se suministra el libro en formato electrónico, se produce un servicio electrónico sujeto al IVA español (art. 70.uno.4.ºA), c) LIVA), sin que en este caso proceda exención alguna del tributo ya que, obviamente, no resulta de aplicación aquí la prevista para las importaciones de bienes de escaso valor. Por lo tanto, el empresario japonés deberá emitir factura y repercutir el impuesto al adquirente del bien, ingresando el importe correspondiente.

En cuanto al supuesto b), los suministros efectuados para los consumidores finales no estarán sujetos al IVA español en ningún caso, sino al IVA del Estado miembro de destino. Por lo que se refiere a los suministros realizados para empresarios o profesionales, procederá la tributación igualmente en el Estado miembro de destino, pero en estos casos (y partiendo de la premisa de que el empresario japonés no cuenta con ningún establecimiento permanente en los Estados miembros citados) será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, de manera que el empresario japonés no tendrá que cumplir obligación alguna por razón del IVA en dichos países.

1.3.4. Observaciones finales en relación con las reglas de localización contenidas en el artículo 70.uno.4.º LIVA.

Una vez expuestas las reglas de localización contenidas en el artículo 70.uno.4.º LIVA y analizadas las distintas posibilidades que se plantean en este ámbito, creemos conveniente añadir algunas observaciones en relación con el precepto citado.

1.3.4.1. Condición del destinatario y del prestador.

Como se puede apreciar, a la vista de lo hasta aquí expuesto, la condición del destinatario de la operación es esencial para localizar el servicio electrónico prestado y determinar su sujeción o no al IVA español. A estos efectos, la Ley 53/2002 ha utilizado una terminología distinta de la que hasta ahora había venido empleándose en la Ley 37/1992.

En efecto, ésta venía distinguiendo según que el destinatario de la operación fuera empresario o profesional, por un lado, o bien alguien que no tuviera la condición de empresario o profesional (así, por ejemplo, se observa en el artículo 70.uno.8.º LIVA, en su redacción anterior a la Ley 53/2002). La nueva redacción, sin embargo, distingue según que el destinatario sea «un empresario o profesional que actúe como tal», o bien alguien que no tenga la condición de «empresario o profesional actuando como tal». Con ello, la Ley nacional se acerca a la terminología utilizada por la Directiva y resalta que una persona o entidad que tenga la condición de empresario o profesional puede actuar en ocasiones como tal, esto es, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, o bien al margen de dicha actividad empresarial, en cuyo caso se le tratará como a cualquier consumidor final ⁷.

Supongamos, por ejemplo, un abogado que tiene su vivienda habitual y su despacho en un mismo inmueble. Dicho abogado adquiere por internet ciertos productos informáticos que destina a su actividad profesional y varios juegos que utilizará al margen de dicha actividad. El proveedor es un empresario radicado en Singapur.

En este supuesto, el destinatario tiene, en el primer caso, la condición de «empresario o profesional que actúa como tal», por lo que la operación estará sujeta al IVA español y el suje-

to pasivo será dicho destinatario (inversión del sujeto pasivo: artículo 84.uno.2.º LIVA). En cambio, respecto de los juegos, el destinatario, aun cuando es la misma persona física, no es «un empresario o profesional que actúa como tal» y por lo tanto la situación es distinta: también habrá sujeción al impuesto en este caso, pero no procederá la inversión, y el sujeto pasivo será el empresario de Singapur.

Si en el supuesto anterior, el proveedor es un empresario establecido en un Estado miembro de la Comunidad distinto de España, como por ejemplo, Bélgica, la situación sería la siguiente: en cuanto a los productos informáticos, habría sujeción al IVA español e inversión del sujeto pasivo, pero en lo que se refiere a los juegos, de acuerdo con las normas de armonización comunitarias, y dado que se trata de una «prestación intracomunitaria de servicios» efectuada para un consumidor final, la operación estaría sujeta al IVA belga, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto el prestador.

1.3.4.2. Pluralidad de establecimientos.

Para la localización de los servicios electrónicos resulta esencial, como hemos visto, el lugar en que estén establecidos, tanto el prestador como el destinatario del servicio. En el caso de los empresarios y profesionales, puede ocurrir que éstos cuenten con establecimientos permanentes en varios territorios. Pues bien, el artículo 70.uno.4.º LIVA, en la nueva redacción dada por la Ley 53/2002, ha especificado que en estos casos el establecimiento que ha de tenerse en cuenta es aquel desde el que se presta el servicio (en caso de que sea el prestador el que cuente con una pluralidad de establecimientos permanentes) o aquel al que se dirige el servicio (cuando es el destinatario el que cuenta con una pluralidad de establecimientos permanentes).

Supongamos que un empresario cuya sede de actividad radica en Nueva York, y que cuenta con una sucursal en Valladolid, presta un servicio electrónico a un consumidor final belga desde dicha sucursal. Pues bien, en tal caso, la operación estará sujeta al IVA español, de acuerdo con las reglas vistas anteriormente.

En cambio, si el servicio se presta desde la sede de Nueva York, no habrá IVA español. En este caso, según las normas de armonización comunitarias, procederá la sujeción al IVA belga.

Imaginemos ahora que el prestador del servicio está establecido en Madrid y que el destinatario, empresario, cuenta con su sede de actividad, radicada en la misma ciudad y una sucursal ubicada en Lyon. En este caso, si el servicio se destina a la sede de actividad, habrá IVA español y el sujeto pasivo será el prestador. En cambio, si el servicio se destina a la sucursal francesa, habrá sujeción al IVA francés y procederá la inversión del sujeto pasivo.

1.3.4.3. Ubicación de los consumidores finales.

El artículo 70.uno.4.º LIVA, en sus letras b) y c), condiciona la localización de los servicios electrónicos, cuando éstos se prestan a consumidores finales, en función del lugar en que el desti-

natario «se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual». De esta forma, se acerca a la terminología utilizada por la Sexta Directiva y se aleja de la que tradicionalmente ha utilizado la Ley 37/1992, la cual, en relación con los consumidores finales, se refería habitualmente al «domicilio», pero no al «establecimiento».

Tratándose de empresarios o profesionales, las referencias al «establecimiento» tienen un significado claro y preciso, gracias al artículo 69.cinco LIVA, en el cual se concreta el concepto de «establecimiento permanente». En cambio, con los consumidores finales, la situación es muy distinta, pues no existe una concreción de esta índole.

En efecto, la Ley 37/1992, hasta ahora, sólo se había referido al «establecimiento», respecto de los consumidores finales, en su artículo 94.uno.3.º. Ahora bien, en ese mismo precepto, el legislador define con precisión qué se entiende por «consumidor final establecido» (o más bien, por «consumidor final no establecido») a estos efectos. Una precisión de este tipo falta, a nuestro entender, en el artículo 70 LIVA, a la vista de su nueva redacción.

Las dudas, en este punto, son inevitables. Así, ¿puede entenderse respecto de un consumidor final con domicilio habitual en un territorio, que está «establecido» en otro diferente? Y, si es así, ¿qué ha de prevalecer, el domicilio habitual o el «establecimiento»? En cuanto al concepto de «establecimiento» a estos efectos, ¿pueden trasladarse los criterios del artículo 94.uno.3.º LIVA? O bien, ¿habría que entender que se trata de un concepto diferente? Desde nuestro punto de vista, la referencia al «establecimiento» sin más, sin definir lo que ha de entenderse por tal, resulta, en este punto, un tanto perturbadora y de difícil interpretación.

Supongamos un consumidor final que adquiere servicios electrónicos a un empresario norteamericano. El domicilio habitual de dicho consumidor radica en Badajoz. Además, el mismo cuenta con una residencia de verano en Suiza y trabaja, como asalariado, en un centro de trabajo ubicado en Portugal.

En este supuesto, si acudimos al criterio del domicilio habitual, procederá la sujeción del servicio al IVA español. Pero si entendemos, siguiendo el criterio establecido en el artículo 94.uno.3.º LIVA, que el hecho de trabajar en Portugal implica que el destinatario del servicio electrónico está establecido en dicho país, podría defenderse la sujeción al IVA portugués.

Desde nuestro punto de vista, en estos casos lo fundamental es que se establezcan criterios claros y uniformes, que eviten los supuestos de doble imposición. Así, entendemos que debe darse prioridad absoluta al criterio del domicilio habitual del consumidor final, de forma que, una vez identificado el mismo, la sujeción o no de los servicios al IVA deberá evaluarse teniendo en cuenta únicamente el domicilio en cuestión.

Así, en el caso anterior, procederá la sujeción al IVA español del servicio prestado, y ello aun cuando el mismo se reciba materialmente en la residencia secundaria ubicada en Suiza y sea utilizado allí y no en nuestro país.

1.3.4.4. Carácter de las presunciones.

El artículo 70.uno.4.º LIVA establece diversas presunciones en cuanto al domicilio habitual de los consumidores finales, en función del lugar en que radique la sucursal bancaria en que domicilie los pagos. Pues bien, estas presunciones tienen indiscutiblemente, desde nuestro punto de vista, carácter de presunciones *iuris tantum*, de manera que se admite, respecto de ellas, la prueba en contrario. Así lo expresa claramente el artículo 118.1 de la Ley General Tributaria, según el cual «las presunciones establecidas por las Leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohíban».

Supongamos, por ejemplo, un consumidor final alemán con residencia habitual en Colonia y que cuenta con una residencia de temporada en Mallorca. Dicho consumidor final contrata un servicio electrónico con un empresario norteamericano y efectúa el pago del servicio a través de una cuenta corriente suya abierta en una sucursal bancaria situada en Mallorca.

De acuerdo con el párrafo segundo del artículo 70.uno.4.ºA), letra c) LIVA, se presume que el consumidor final está establecido en Mallorca, por lo que procederá la sujeción al IVA español. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, dicho consumidor final puede probar que su domicilio habitual radica en Colonia, y en ese caso lo que procederá será la sujeción al IVA español.

En este sentido, queremos recalcar que, en estos casos de servicios electrónicos prestados para consumidores finales, el lugar de utilización efectiva y real de los servicios no es un criterio de localización. Tampoco lo es el lugar en que radiquen posibles residencias de temporada. El criterio, como indicamos antes, debe ser el del domicilio habitual y a él deberemos estar en todo caso.

1.3.4.5. Comunicación de condiciones.

Como hemos indicado anteriormente, la condición del destinatario (empresario o profesional, o bien consumidor final) es determinante para el prestador del servicio, pues de esa condición dependen tanto la localización del servicio prestado como la determinación del sujeto pasivo del impuesto que resulte, en su caso, aplicable. En aras del principio de seguridad jurídica y con el fin de evitar incertidumbres a los prestadores de este tipo de servicios, el legislador comunitario ha establecido la posibilidad de que éstos puedan dirigirse a la Administración tributaria de cada Estado miembro, para que por ésta se confirme, en su caso, la validez del NIF/IVA suministrado por el destinatario del servicio⁸. De esta forma, una vez obtenida la confirmación, el prestador del servicio puede estar seguro de que el destinatario del mismo es un empresario o profesional y actuar en consecuencia.

No cabe duda de que este mecanismo resultará útil en muchos supuestos, pero también hay que tener en cuenta que el mismo tiene sus limitaciones y no permite un absoluto grado de seguridad al prestador del servicio. Así, aunque se confirme la validez del NIF/IVA suministrado por el destinatario, ello no es suficiente para acreditar si el destinatario en cuestión, en esa operación en

particular, está actuando en el desarrollo de su actividad empresarial. Es posible que esté actuando como consumidor final, y la posición del prestador y su actuación en términos fiscales estará radicalmente condicionada por este hecho.

Por otra parte, el «censo VIES», que es al que acudirá la Administración tributaria para confirmar el NIF/IVA del destinatario de la operación, no es un censo exhaustivo de todos los empresarios de la Unión Europea. En efecto, hay Estados miembros que sólo incluyen en dicho censo a sus operadores cuando éstos realizan operaciones intracomunitarias. Dicho censo, por tanto, es útil en relación con este tipo de operaciones (pues en él deben constar, al menos en teoría, todos los empresarios las realizan) pero no lo es tanto cuando se trata de comercio electrónico, ya que pueden efectuar adquisiciones de servicios electrónicos cualesquiera empresarios, los cuales, en la medida en que no realicen operaciones intracomunitarias, no figurarán en el censo en cuestión.

Además de lo anterior, hay que indicar que también el destinatario de la operación puede tener problemas para identificar el lugar o establecimiento desde el que el prestador efectúa el servicio, cuestión que puede condicionar el comportamiento fiscal de dicho destinatario.

Supongamos, por ejemplo, que un empresario establecido en Valladolid adquiere un servicio electrónico, a través de internet, a un prestador. Puede ocurrir perfectamente que dicho destinatario desconozca el lugar desde el que se está prestando el servicio. Si el mismo ha sido prestado desde la Península o Islas Baleares, será el prestador del servicio el que deberá repercutir el IVA. Pero si el servicio se efectúa desde otro territorio y el prestador carece de establecimientos permanentes en el territorio de aplicación del IVA español, procederá la inversión del sujeto pasivo y será el destinatario el que deberá autorrepercutirse el tributo citado.

1.3.4.6. Concepto de establecimiento permanente.

De todo lo hasta aquí expuesto se deduce que el concepto de establecimiento permanente es esencial para la localización de los servicios electrónicos. Siendo esto así, parece igualmente necesario que dicho concepto esté armonizado en el ámbito de la Comunidad Europea, pues en otro caso podrían producirse en el seno de su territorio supuestos de doble imposición o de «doble no sujeción», derivados de los diferentes criterios que sobre la materia pudieran introducir los Estados miembros.

Sorprendentemente, sin embargo, no existe un concepto armonizado de establecimiento permanente en el seno de la Comunidad. No hay ninguna Directiva en vigor en la que se defina dicho concepto y por ello cada Estado miembro ha introducido los criterios que ha tenido por conveniente. Criterios que no coinciden y que han ocasionado litigios que se han resuelto ante el TJCE, como lo prueban los asuntos relativos al *leasing* transfronterizo de medios de transporte ⁹.

En particular, en relación con el comercio electrónico, se plantea la cuestión de si puede considerarse como establecimiento permanente de un empresario o profesional la «página web» a través de la cual opere el mismo. No hay un criterio al respecto acuñado específicamente en el ámbito

del IVA, ni a nivel nacional ni tampoco a nivel comunitario. No obstante, los criterios elaborados por el TJCE respecto del concepto de establecimiento permanente en el asunto «Berkholz», en el que exigió, para afirmar la existencia de dicho establecimiento, que el mismo «presentara una consistencia mínima, por implicar una reunión permanente de recursos humanos y materiales necesarios para efectuar las prestaciones de servicios» parece abonar la respuesta negativa a esta cuestión.

1.4. Regla de cierre establecida en relación con la localización de los servicios electrónicos (art. 70.dos LIVA).

Las normas citadas en el anterior apartado 1.3 no agotan los criterios de localización de los servicios electrónicos en el ámbito del IVA, tal y como éstos han quedado diseñados por la Ley 53/2002. Ello se debe a que el legislador ha decidido introducir, en el apartado dos del artículo 70 LIVA, el criterio del «uso y explotación efectivo», que en la Sexta Directiva se establece con carácter opcional para los Estados miembros.

Dicho artículo 70.dos LIVA presenta una redacción un tanto «difícil», debido a que el legislador ha utilizado términos similares a los empleados en la Directiva. No obstante, el contenido de dicho precepto, en lo que se refiere específicamente a los servicios electrónicos, puede explicarse con cierta facilidad con arreglo al siguiente esquema.

1.4.1. Ámbito de aplicación de la regla de cierre.

La regla de cierre se aplica cuando el destinatario del servicio electrónico es un empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad Europea, Canarias, Ceuta o Melilla, cualquiera que sea el lugar en que esté establecido el prestador. Se trata de supuestos en los que la aplicación de las reglas del artículo 70.uno.4.º LIVA conducen a la no sujeción de los servicios prestados. Y hay que enfatizar que en tales supuestos no sólo no procede la repercusión del IVA español, sino tampoco la del IVA de ningún otro Estado miembro de la Comunidad, ni la del IGIC ni la del IPSI.

Lo anterior significa que, si el destinatario es un consumidor final, la regla de cierre no se aplica para los servicios electrónicos, aun cuando el consumidor final esté domiciliado fuera de la Comunidad Europea, Canarias, Ceuta o Melilla. De la misma forma, si el destinatario es un empresario o profesional que cuenta con diversos establecimientos permanentes, situados unos en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, y otros fuera de dichos territorios, la regla de cierre sólo se aplica cuando el servicio electrónico se ha dirigido específicamente a estos últimos.

1.4.2. Contenido de la regla de cierre.

En definitiva, la regla de cierre consiste en que, en los supuestos anteriormente indicados (en los que, insistimos, con arreglo a las reglas de localización «normales» del artículo 70.uno.4.º LIVA

y sus homólogos en los demás Estados miembros, no procedería la sujeción al IVA de ningún Estado miembro, ni al IGIC ni al IPSI) si el servicio electrónico se utiliza de manera efectiva en el territorio de aplicación del IVA, procederá la sujeción al IVA español.

Se trata, por lo tanto, de gravar ciertos servicios cuyo consumo efectivo se produce en la Península o Islas Baleares, esto es, en el territorio de aplicación del IVA español y que, con arreglo a las reglas «normales» de localización, habrían escapado a la tributación. Proponemos a continuación varios ejemplos para tratar de delimitar con precisión el alcance de esta regla de cierre.

Ejemplo 1. La empresa multinacional «A», cuya sede radica en Estados Unidos pero que cuenta con establecimientos permanentes en todos los Estados de la Unión Europea, ha adquirido un servicio electrónico, consistente en un programa de ordenador adaptado a sus necesidades específicas, en concreto, a las necesidades de gestión de sus recursos humanos.

El servicio lo ha prestado un empresario norteamericano, que ha contratado con la central de la empresa «A», ubicada en Nueva York. Ahora bien, el programa en cuestión no sólo es utilizado por dicha central, sino también por las sucursales de la empresa «A» para la gestión de sus recursos humanos. El precio total del programa de ordenador es de 500.000 euros.

En este caso, nos hallamos ante un servicio electrónico prestado para un empresario no comunitario, ni de Canarias, Ceuta o Melilla por lo que, de acuerdo con las reglas del artículo 70.uno.4.º LIVA, no procederá el IVA español, ni el IVA de ningún Estado miembro, ni el IGIC ni el IPSI. Pues bien, con arreglo al artículo 70.dos LIVA, el servicio en cuestión está sujeto al IVA español por la parte del mismo consumida en la Península o Baleares. Esto es, por la parte del programa de ordenador que se utiliza por la sucursal española.

Lo anterior exige, para determinar la base imponible de dicho tributo, concretar cuál es la parte de los 500.000 euros (contraprestación total) que corresponde a la utilización efectuada por la sucursal española del programa de ordenador; cuestión que en la práctica puede plantear alguna dificultad. Por otra parte, en este caso, el sujeto pasivo del IVA español será el destinatario de la operación, dado que se trata de un servicio sujeto a dicho impuesto que se presta por un empresario no establecido en su territorio de aplicación, para otro establecido.

Ejemplo 2. El mismo supuesto anterior, pero el programa de ordenador se utiliza únicamente por la central de «A» y por sus sucursales situadas en París, Londres y Milán.

En este caso, no procederá la sujeción al IVA español, dado que el servicio no se utiliza materialmente en la Península ni en las Islas Baleares. Procederá, en su caso, la sujeción al IVA francés, inglés o italiano, si es que la legislación interna de estos Estados miembros contiene una regla de cierre análoga a la del artículo 70.dos LIVA. Lo que no tiene que ocurrir necesariamente, dado que, como indicamos anteriormente, es ésta una regla que los Estados miembros pueden introducir o no.

Ejemplo 3. El mismo ejemplo que en 1, pero el programa se utiliza sólo por la central y por las sucursales de «A» ubicadas en Canarias y Melilla.

Tampoco procede aquí la sujeción al IVA español, dado que la utilización efectiva no ha tenido lugar en la Península o Baleares.

Ejemplo 4. La sucursal de la empresa «A» ubicada en Madrid ha adquirido por vía electrónica un programa de ordenador adaptado a las necesidades específicas de su contabilidad. El servicio lo ha prestado un empresario japonés.

En este caso procede la sujeción al IVA español, pero no por la aplicación de la regla de cierre del artículo 70.dos LIVA, sino por lo dispuesto en el artículo 70.uno.4.º LIVA. En particular, resulta de aplicación la letra A), a) de dicho precepto. El sujeto pasivo, en este caso, será el destinatario de la operación, por inversión (art. 84.uno.2.º LIVA).

Ejemplo 5. La empresa «Belgalex», cuya sede de actividad radica en Bruselas y que cuenta con sucursales ubicadas en los demás Estados miembros de la Unión Europea, ha adquirido un programa de ordenador adecuado a la gestión de sus negocios. Dicho programa se utiliza materialmente también por la sucursal de «Belgalex» ubicada en Madrid.

En este supuesto, no procede la aplicación de la regla de cierre, pues para ello es necesario que el destinatario del servicio sea un empresario establecido fuera de la Comunidad, cosa que no ocurre en el supuesto presente.

Ejemplo 6. El servicio electrónico se presta, en este caso, para una empresa cuya sede de actividad radica en Madrid y que cuenta con una sucursal en Estados Unidos. No obstante, dicho servicio se utiliza también materialmente por dicha sucursal. El precio del servicio son 100.000 euros.

En este caso, procede la sujeción al IVA español del servicio en su totalidad, aun cuando una parte del mismo se utilice fuera de la Comunidad. En efecto, la regla de cierre del artículo 70.dos LIVA no funciona «a la inversa», es decir, no se aplica cuando el destinatario es un empresario establecido y una parte del servicio se consume fuera de la Comunidad. En estos supuestos, se aplica sólo el artículo 70.uno.4.º, A), a) LIVA y procede la sujeción al IVA español.

Lo anterior procede cuando se presta un solo servicio para un solo destinatario, establecido en la Península o Baleares. Naturalmente, la cuestión se resolvería de manera diferente si se prestan dos servicios distintos, uno para la central y otro para la sucursal americana. En tal caso, sólo procedería la sujeción al IVA español respecto del primer servicio. En este punto, y para distinguir si nos hallamos ante un único servicio o ante varios, habrá que estar a las circunstancias concurrentes y, en particular, a la forma en que se haya facturado la operación.

Ejemplo 7. El servicio electrónico se presta para un consumidor final domiciliado en Estados Unidos durante una estancia de quince días en España.

No procede la aplicación de la regla de cierre, aun cuando el servicio se utilice materialmente en la Península, dado que el destinatario es un consumidor final.

1.4.3. Observación final en relación con la regla de cierre.

La regla contenida en el artículo 70.dos LIVA será de aplicación, esencialmente, cuando el empresario o profesional no comunitario destinatario del servicio electrónico cuente con algún establecimiento permanente en la Península o Islas Baleares. En efecto, la «utilización efectiva» del servicio en el territorio de aplicación del IVA español llevará implícita, en la mayor parte de los casos, la existencia de un establecimiento permanente en dicho territorio, que será el que utilizará, al menos en parte, el servicio.

No obstante, la Ley no exige, para la aplicación de la regla de cierre, que el destinatario esté establecido en la Península o Islas Baleares. Pueden darse supuestos, por lo tanto, en los que, no existiendo dicho establecimiento permanente, se utilice materialmente el servicio electrónico en dicho territorio, de manera que en tales casos habría que aplicar la regla en cuestión.

Imaginemos, por ejemplo, un servicio electrónico prestado por una empresa americana, «A», para otra empresa también americana, «B», que carece de establecimiento permanente en España, pero que vende mercancías en España desde un almacén situado en Almería. La empresa destinataria del servicio no es propietaria, ni arrendataria ni usufructuaria del almacén en cuestión, sino simplemente destinataria de un servicio de depósito que le presta el propietario del mismo. El servicio electrónico se utiliza por «B», tanto para las ventas que realiza en Estados Unidos, como para las que efectúa, desde el almacén citado, en la Península o Baleares.

De acuerdo con la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, el almacén desde el que opera la empresa «B» en España no constituye establecimiento permanente de ésta, pues para serlo, «B» habría de ser propietaria, arrendataria o usufructuaria del mismo, o al menos de una parte concreta y determinada del almacén en cuestión. No obstante lo cual, una parte del servicio electrónico se consume y utiliza efectivamente por «B» en el territorio de aplicación el IVA español y debe ser gravada, por tanto, por dicho tributo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 70.dos LIVA.

Pues bien, en estos casos en que el destinatario del servicio electrónico no está establecido en el territorio de aplicación del IVA español pueden plantearse ciertos problemas en relación con la determinación del sujeto pasivo. En concreto, el problema aparece cuando ni el prestador ni el destinatario del servicio cuentan con establecimiento permanente en la Península o Islas Baleares.

En este caso, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 21 de la Sexta Directiva, ha de proceder la inversión del sujeto pasivo, de manera que el sujeto pasivo del IVA español correspondiente al servicio prestado debe ser el destinatario. Ello supone que será el destinatario, y no el prestador del servicio, el que deberá presentar la declaración censal de inicio de la actividad, solicitar un NIF, emitir la «autofactura» y presentar la correspondiente declaración-liquidación del tributo.

Sin embargo, el artículo 84.uno.2.º LIVA excluye, para estos supuestos, la inversión del sujeto pasivo, de manera que, con arreglo a la Ley 37/1992, en el ejemplo anteriormente expuesto, el sujeto pasivo sería la empresa «A», y no «B», como prevé la norma comunitaria. La situación puede complicarse todavía más si «A», además del servicio prestado a «B», se dedica a prestar servicios electrónicos, desde su establecimiento ubicado en Estados Unidos, para consumidores finales españoles.

En efecto, si se considera, con arreglo a la Directiva, que el sujeto pasivo del IVA correspondiente al servicio prestado por «A» para «B» es este último, «A» podrá aplicar, en los servicios prestados a los consumidores finales españoles, el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, al que haremos referencia a continuación. En cambio, si se aplica la Ley española, el hecho de que «A» sea sujeto pasivo del IVA por los servicios prestados a «B» determina, a nuestro entender, su exclusión de dicho régimen especial, por las razones que examinaremos a continuación.

1.5. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (arts. 163 bis a 163 quáter LIVA).

El legislador nacional, siguiendo las previsiones contenidas en la normativa comunitaria, ha introducido un nuevo régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, con el que se trata de adecuar el tributo a las características de ciertos sujetos pasivos del mismo. Lo que se pretende con este régimen especial, al igual que ocurre con todos los demás, es salvaguardar la generalidad del impuesto (de manera que el mismo continúe gravando toda la actividad empresarial o profesional) y, al mismo tiempo, tomar en consideración las circunstancias particulares de determinados empresarios o profesionales, para que éstos puedan cumplir, con una razonable facilidad y evitando en lo posible la presión fiscal indirecta, sus obligaciones tributarias.

Para el examen de este nuevo régimen especial del IVA expondremos, en primer término, la razón de ser y los objetivos perseguidos con el régimen especial. A continuación, examinaremos las características del mismo.

1.5.1. Planteamiento y finalidad del régimen especial.

Cuando el prestador de los servicios electrónicos es un empresario no comunitario y los destinatarios de dichos servicios se encuentran establecidos o domiciliados en la Comunidad, pueden plantearse problemas específicos en cuanto al funcionamiento del impuesto, a los que ha de darse solución. En este punto, hay que distinguir según que el destinatario de los servicios en cuestión tenga la condición de empresario o profesional, o bien de consumidor final.

Si el destinatario es un empresario o profesional establecido en la Comunidad, el servicio está gravado por el IVA del Estado miembro en que radica dicho establecimiento. No obstante, en estos

supuestos, la tributación por el IVA no plantea ningún problema al prestador no comunitario, dado que al producirse la inversión del sujeto pasivo, es el destinatario el que ha de cumplir todas las obligaciones materiales y formales impuestas por la normativa del impuesto.

Supongamos un empresario japonés que presta servicios electrónicos para empresarios establecidos en Madrid, Lisboa, Bruselas y París. Los servicios en cuestión estarán gravados por el IVA español, portugués, belga y francés, respectivamente. No obstante, el empresario japonés no tendrá que cumplir ninguna obligación fiscal, ni material ni formal, en los países citados: serán los destinatarios de los servicios los que habrán de hacerlo, en virtud del mecanismo de inversión del sujeto pasivo antes citado. De esta manera, el empresario japonés podrá prestar los servicios mencionados sin necesidad de solicitar un NIF o presentar declaración de inicio de actividad o declaraciones-liquidaciones en ninguno de los países de la Unión Europea.

Si el destinatario de los servicios prestados por el empresario no comunitario es un consumidor final domiciliado en la Comunidad, los servicios en cuestión están igualmente gravados por el IVA del Estado miembro en que radica el domicilio. Ahora bien, en este caso sí se plantean problemas al empresario no comunitario pues, dado que no resulta de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, es el prestador no comunitario el que ha de cumplir todas las obligaciones formales y materiales que impone la normativa del tributo, en cada uno de los Estados miembros en que presta servicios.

Si en el mismo ejemplo expuesto anteriormente, los destinatarios de los servicios son consumidores finales domiciliados en Madrid, Lisboa, Bruselas y París, los servicios seguirán estando gravados por el IVA español, portugués, belga y francés, respectivamente. Además, y a diferencia de lo que ocurría en el ejemplo anterior, es el prestador el que ha de cumplir las obligaciones en cada uno de los países citados. Así, en cada país deberá darse de alta, solicitar un NIF, presentar declaraciones-liquidaciones periódicas, presentar declaraciones-resumen anuales...

De esta forma, el empresario no comunitario se encuentra en una situación mucho más desventajosa que la que corresponde a un empresario comunitario que presta igualmente servicios electrónicos a consumidores finales de diversos Estados miembros. Y ello porque, de acuerdo con las reglas de localización anteriormente expuestas, en estos casos de prestadores comunitarios se aplica la regla de sede del prestador, de manera que éste sólo ha de cumplir obligaciones en el Estado miembro de su establecimiento.

Imaginemos un empresario establecido en la Península que presta servicios electrónicos a consumidores finales domiciliados en las ciudades citadas en el ejemplo anterior. En este caso, y de acuerdo con las reglas de localización citadas anteriormente, los servicios prestados a cada uno de dichos consumidores se entenderán prestados en el territorio de aplicación del IVA español y estarán sujetos, en todo caso, a dicho tributo. De esta forma, el hecho de que se presten servicios a consumidores finales de diferentes Estados miembros no significa que hayan de cumplirse obligaciones en todos ellos: tales obligaciones se cumplirán únicamente en el Estado de la sede y el IVA se ingresará a la Hacienda Pública de dicho Estado.

Para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los empresarios no comunitarios que prestan servicios electrónicos a consumidores finales comunitarios se idearon dos soluciones, a saber:

- a) La contenida en la propuesta de Directiva presentada por la Comisión, que finalmente no fue aprobada por el Consejo. Esta solución consistía esencialmente en que el empresario no comunitario optara por un Estado miembro, en el que presentaría declaración de inicio de actividad y solicitaría un NIF. A partir de ese momento, y respecto de los servicios electrónicos prestados a consumidores finales de la Comunidad, el operador en cuestión sería considerado como un empresario comunitario, y tributaría exclusivamente en el Estado miembro de identificación.

Supongamos un empresario norteamericano que carece de establecimientos permanentes en la Unión Europea y que, desde su sede de Dallas, presta servicios electrónicos a consumidores finales domiciliados en Madrid, Munich, Londres y Estocolmo. De acuerdo con la propuesta de la Comisión, dicho empresario podría «darse de alta», esto es, presentar la declaración de inicio de la actividad y solicitar un NIF, en cualquier Estado miembro de la Comunidad. Imaginemos que lo hace en Luxemburgo: pues bien, todos los servicios electrónicos prestados a los destinatarios citados estarían sujetos al IVA luxemburgués. Se repercutiría el IVA de dicho Estado miembro y todos los ingresos correspondientes al tributo en cuestión se ingresarían a la Hacienda Pública de Luxemburgo.

La propuesta de la Comisión fracasó, sin embargo, por la oposición de algunos Estados miembros (esencialmente, los Estados miembros que aplican tipos impositivos más altos) por el temor de éstos de que los operadores no comunitarios se identificaran exclusivamente en los Estados miembros con tipos inferiores.

Así, en el ejemplo anterior, es claro que el empresario americano preferirá «darse de alta» en Luxemburgo (en cuyo caso aplicará, a los servicios electrónicos prestados a cualesquiera consumidores finales domiciliados en la Comunidad, el tipo impositivo del IVA vigente en aquel país, que es del 15 por ciento) que en Dinamarca (en cuyo caso habría de aplicar el tipo del 25 por ciento).

- b) La finalmente aprobada en la Directiva 2002/38/CE, que consiste esencialmente en lo siguiente:
- El IVA se devenga en cada uno de los Estados miembros en que se encuentran domiciliados los consumidores finales destinatarios y se repercute aplicando el tipo impositivo correspondiente a cada uno de ellos.
 - Las obligaciones impuestas por la normativa del tributo se cumplen en un solo Estado miembro, elegido por el empresario no comunitario. No obstante, los ingresos procedentes del impuesto no corresponden al Estado en cuestión, sino a todos y cada uno de los Estados miembros, en la medida en que el tributo se haya devengado en su territorio.

En el ejemplo anteriormente propuesto, el IVA correspondiente a los servicios electrónicos prestados por el empresario americano a los consumidores finales citados se devengará en España, Alemania, Reino Unido y Suecia, respectivamente. De esta forma, el empresario americano tendrá que repercutir cada uno de estos impuestos.

Ahora bien, para facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones, el citado empresario podrá darse de alta y solicitar el NIF en uno solo de los Estados miembros de la Unión Europea, el de su elección. Asimismo, las declaraciones-liquidaciones se presentarán exclusivamente en ese país y los ingresos se efectuarán en el Estado miembro en cuestión, el cual deberá ocuparse de «distribuir» tales ingresos entre los Estados miembros en que se haya devengado el impuesto.

1.5.2. Características del régimen especial (arts. 163 bis a 163 quáter LIVA).

La Ley 53/2002 ha introducido tres nuevos preceptos en la Ley 37/1992, los artículos 163 bis a 163 quater, que en gran medida reproducen la regulación establecida en el marco comunitario. Las características del régimen especial, tal y como resultan de lo dispuesto en tales preceptos, pueden sintetizarse en los puntos que siguen a continuación.

1.5.2.1. Carácter del régimen especial.

El régimen especial regulado en los artículos 163 bis a 163 quáter LIVA tiene carácter voluntario, y no obligatorio. Así se desprende del artículo 163 bis, apartado uno LIVA, en el que se indica claramente que «*los empresarios o profesionales ... podrán acogerse*» al correspondiente régimen especial. Por lo tanto, corresponde a los empresarios no comunitarios que reúnen todos los requisitos necesarios para tributar con aplicación de este régimen, el decidir si efectivamente van a aplicarlo o si, por el contrario, van a tributar en régimen general.

Imaginemos un empresario de Singapur que presta servicios electrónicos a consumidores finales españoles, franceses, belgas e italianos. Tales servicios estarán sujetos, respectivamente, al IVA español, francés, belga e italiano y el sujeto pasivo de tales tributos será, en todo caso, el empresario no comunitario. Ahora bien, éste tiene la opción de aplicar el régimen especial o el régimen general del impuesto.

En el primer caso, deberá elegir un Estado miembro de la Comunidad, en el que presentará la declaración de comienzo de la actividad y solicitará un NIF. A partir de ahí, la Administración de ese Estado miembro de su elección será su único interlocutor tributario, y sólo ante ella deberá cumplir las obligaciones fiscales correspondientes.

Ahora bien, también puede tributar con aplicación del régimen general, y en tal caso deberá presentar la declaración de comienzo de la actividad en cada uno de los Estados miembros en que ha prestado servicios; solicitar un NIF, presentar declaraciones-liquidaciones y declaraciones-resumen anuales en cada uno de ellos y, en definitiva, cumplir todas las obligaciones exigidas a los sujetos pasivos del tributo en cada Estado miembro.

Resulta claro que el régimen especial supone una simplificación de las obligaciones impuestas por la normativa del tributo a estos operadores no comunitarios. Por ello, parece razonable esperar que los operadores no comunitarios se acojan a él. O, al menos, aquellos operadores que deseen cumplir sus obligaciones fiscales de forma voluntaria.

1.5.2.2. Ámbito de aplicación del régimen especial.

Desde un punto de vista subjetivo, este régimen resulta de aplicación a los empresarios no establecidos en ningún Estado miembro de la Comunidad Europea y que prestan servicios electrónicos a consumidores finales domiciliados en dicha Comunidad. Desde el punto de vista objetivo, el régimen es aplicable precisamente a esas prestaciones de servicios electrónicos que tienen como destinatarios a los consumidores finales comunitarios.

El régimen especial es compatible con cualesquiera otras operaciones que pueda efectuar el empresario no comunitario en la Unión Europea, siempre y cuando la condición de sujeto pasivo del IVA que pueda gravar, en su caso, esas operaciones, no recaiga sobre él. Esto ocurrirá, esencialmente, cuando se trate de operaciones realizadas para destinatarios que tengan la condición de empresarios y se aplique la inversión del sujeto pasivo.

Recordemos al empresario de Singapur al que nos referimos en el ejemplo anterior. Dicho empresario puede acogerse al régimen especial, si lo desea. Podrá seguir acogiéndose al régimen en cuestión aun cuando preste servicios electrónicos a empresarios comunitarios, dado que en tal caso resultará de aplicación la inversión del sujeto pasivo. Igualmente, podrá prestar otros servicios gravados por el IVA del Estado miembro de destino, en la medida en que el receptor sea un empresario y opere la inversión. Así, por ejemplo, podrá prestar servicios de publicidad o de asesoría para empresarios comunitarios y ello no implicará su exclusión del régimen especial.

Ahora bien, desde el momento en que preste otros servicios para consumidores finales, gravados por el IVA del Estado miembro de destino, quedará excluido del régimen especial, dado que, en tales casos, recaerá sobre él la condición de sujeto pasivo del impuesto. Y esto mismo ocurrirá si realiza entregas de bienes para consumidores finales sujetas al IVA de cualquiera de los Estados miembros de la Comunidad.

1.5.2.3. Contenido del régimen especial.

El contenido del régimen especial se sustancia, en definitiva, en que las obligaciones derivadas del IVA se cumplen en un solo Estado miembro. En concreto, se pueden distinguir los elementos siguientes:

- a) Obligaciones censales y NIF: las declaraciones de comienzo, modificación y cese de la actividad, así como la solicitud del número de identificación fiscal, se efectúan, necesari-

riamente por vía telemática, ante la Administración de un solo Estado miembro. Éste, una vez atribuido el NIF, procede a comunicarlo a los demás Estados miembros, constituyéndose de esta manera un censo específico de operadores no comunitarios acogidos a este régimen.

Hemos de señalar que, desde nuestro punto de vista, este NIF es un número específico y particular que no debe confundirse con el «NIF/IVA» regulado en el artículo 22 de la Sexta Directiva. Por esto mismo, la posesión y comunicación del número citado no debe influir a la hora de localizar las prestaciones de servicios que siguen la regla del «NIF/IVA» (servicios de mediación, trabajos sobre bienes muebles corporales y transportes intracomunitarios, entre otros).

- b) Declaraciones-liquidaciones y pago del impuesto: las declaraciones-liquidaciones se presentarán, necesariamente por vía telemática, a la Administración del Estado miembro de identificación. En dichas declaraciones se desglosará el impuesto repercutido en cada uno de los Estados miembros de la Comunidad, lo que permitirá al Estado miembro de identificación proceder al reparto correspondiente entre los diversos Estados miembros en que se haya devengado el tributo («Estados miembros de consumo»).

La declaración-liquidación se presentará con periodicidad trimestral y necesariamente del 1 al 20 del mes siguiente a aquel en que haya concluido el período correspondiente. A diferencia de lo que ocurre en el régimen general, no se admite la posibilidad de efectuar una presentación mensual, ni siquiera en el caso de grandes empresas. Tampoco se admite la posibilidad de presentar la declaración del cuarto trimestre a lo largo del mes de enero, pues también en este supuesto, el plazo concluye el 20 de enero.

- c) Facturación y obligaciones registrales: en cuanto a la facturación, nada dice la Directiva 2002/38/CE. Cada Estado miembro de consumo impondrá sus exigencias y, en este punto, el artículo 163 ter, letra e) LIVA impone, respecto de los servicios electrónicos que se presenten por estos operadores en nuestro país, la obligación de emitir factura o documento sustitutivo. Lo cual resulta coherente con nuestra normativa en materia de facturación, la cual parte de una extensa obligación de facturar, de carácter general, y que admite excepciones en muy contadas ocasiones.

En cuanto a las obligaciones registrales, sí se establecen previsiones específicas en el artículo 163 ter, letra d) LIVA, que siguen los criterios de la Directiva. Hay que enfatizar el establecimiento de un período especial de conservación de dichos registros (diez años), así como la obligación de poner los registros a disposición de los Estados de identificación y de consumo, previa solicitud de éstos, por vía electrónica.

- d) Exclusión del régimen especial: la Directiva 2002/38/CE no establece sanciones para el caso de incumplimiento, por parte de algún operador, de las obligaciones impuestas por el régimen especial. No obstante, sí prevé una serie de supuestos de exclusión del régimen especial que se han reflejado de forma prácticamente literal en el artículo 163 bis, apartado tres LIVA.

En concreto, la exclusión del régimen especial procede en los casos siguientes:

- «Presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en este régimen especial». Como se puede apreciar, no sólo se incluye aquí el supuesto de cese total de la actividad por parte del empresario, sino también los supuestos en que deja simplemente de prestar servicios electrónicos a consumidores finales domiciliados en la Unión Europea, pues son éstas, verdaderamente, las «operaciones comprendidas en el régimen especial».
- «La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en este régimen especial han concluido». Así, por ejemplo, el hecho de que durante varios trimestres no se haya presentado la declaración-liquidación. Entendemos que la presunción en cuestión debe ser una presunción *iuris tantum*, que admita la prueba en contrario.
- «El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a este régimen especial». Por ejemplo, el hecho de contar con un establecimiento permanente en la Unión Europea, o bien la realización de operaciones para consumidores finales, distintas de los servicios electrónicos, gravadas por el IVA de algún Estado miembro y respecto de las cuales sea sujeto pasivo el empresario no comunitario.
- «El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de este régimen especial». Así, la no presentación de las declaraciones-liquidaciones trimestrales, antes citada, o la falta de ingreso de las cuotas devengadas.

Finalmente, debemos señalar, en relación con esta cuestión de la exclusión, que parece necesario que exista una comunicación entre los Estados miembros, a fin de que las exclusiones decididas por uno de ellos sean puestas en conocimiento de los demás y operen efectos también en estos. En otro caso, un operador excluido por un Estado miembro no tendría más que acudir a otro diferente e identificarse en este último, con lo que el mecanismo de la exclusión perdería todo su sentido.

e) Recuperación del impuesto soportado: el régimen especial implica, para los empresarios a él acogidos, ciertas ventajas a la hora de recuperar el IVA eventualmente soportado en la Unión Europea. En este supuesto, como ocurre en general respecto de los empresarios no establecidos en la Unión Europea, la recuperación del IVA eventualmente soportado se articula mediante el mecanismo de la devolución, previsto en los artículos 119 LIVA y 31 RIVA. El procedimiento es el contemplado en estos dos preceptos, si bien hay que citar dos diferencias esenciales:

- En primer término, no se exige el cumplimiento del requisito de la reciprocidad. Es decir, para devolver el IVA que haya podido soportar en la Unión Europea el empresario no comunitario, no se exige que en el país de éste se articule un procedimiento de devolución similar para los empresarios comunitarios. Ello supone una excepción a la regla general en esta materia establecida en el artículo 119. cinco LIVA.

Así, por ejemplo, si se trata de empresarios norteamericanos no establecidos en la Unión Europea y que soportan IVA en la Península o Islas Baleares, no se devuelve el IVA soportado por éstos, dado que no existe reciprocidad. Sin embargo, si el empresario norteamericano en cuestión está acogido al régimen especial, sí tendrá derecho a dicha devolución.

- En segundo lugar, no se exige el nombramiento de representante fiscal, lo cual constituye también una excepción a la regla general del artículo 119.tres LIVA.

Por lo demás, hay que indicar que no será frecuente que se planteen solicitudes de devolución por parte de los empresarios acogidos al régimen especial, pues rara vez soportarán IVA en la Comunidad. Asimismo, hay que señalar que este mecanismo de devolución supone una quiebra del principio general que preside el régimen que, como sabemos, se fundamenta en la existencia de una única Administración tributaria como interlocutora del operador no establecido: a efectos de la devolución del impuesto soportado, éste deberá dirigirse a cada una de las Administraciones de los Estados miembros en que haya soportado el tributo.

1.6. Observaciones finales relativas a la regulación de los servicios prestados por vía electrónica.

De acuerdo con lo previsto en la Disposición Final Segunda de la Ley 53/2002, las normas relativas a la localización de los servicios prestados por vía electrónica y al régimen especial previsto en relación con los mismos entrarán en vigor el 1 de julio de 2003. Sigue aquí el legislador las previsiones sobre entrada en vigor contenidas en la Directiva 2002/38/CE.

Por otra parte, en relación con los tipos impositivos, la Directiva 2002/38/CE prevé expresamente que a los servicios prestados por vía electrónica les será de aplicación el tipo general del impuesto. Es ésta una precisión que nuestro legislador no ha creído oportuno introducir de forma explícita en nuestra Ley 37/1992, considerando sin duda que los tipos reducidos del IVA sólo son aplicables a las operaciones citadas en el artículo 91 LIVA, y que las mismas no son susceptibles de ser prestadas por vía electrónica.

No obstante, hay algún supuesto de prestación de servicios citado en el artículo 91 LIVA y que podría articularse por vía electrónica. Así ocurre, por ejemplo, con los espectáculos deportivos de carácter aficionado, cuando se ofrezcan por vía electrónica y no mediante la asistencia personal del espectador al lugar en que materialmente tienen lugar. Pues bien, en estos casos no debe existir ninguna duda: se aplicará también el tipo general del impuesto, y en ningún caso los tipos reducidos previstos en el artículo 91 LIVA.

No queremos concluir esta exposición sin hacer una breve valoración de la regulación relativa a los servicios electrónicos introducida en el ámbito de la Unión Europea. A pesar del esca-

so tiempo transcurrido desde su aprobación, dicha regulación ha sido objeto de críticas, en algunas ocasiones poco amables. Así, se ha puesto de relieve su falta de realismo y su «voluntarismo», dado que no existe un eficaz sistema de represión del fraude que pueda generarse en este sector.

Asimismo, se ha criticado desde el punto de vista de la oportunidad, señalándose en este punto que una normativa de estas características no debería haberse establecido hasta que no exista un acuerdo a nivel mundial sobre la materia. Se cita aquí con frecuencia el caso norteamericano como ejemplo que habría de seguirse, pues en Estados Unidos se ha establecido una exoneración fiscal en relación con el comercio electrónico, dada las dificultades que plantea su control.

Es indudable que estas críticas tienen su parte de razón, y que la normativa prevista en el ámbito comunitario presenta evidentes flancos débiles que pueden ser atacados con argumentos contundentes. Pero, para ser justos, creemos que deben resaltarse también las virtudes y los méritos de la regulación citada. Nos hallamos ante un primer intento de introducir una regulación en esta materia y, sólo por ese hecho, entendemos que la iniciativa del legislador comunitario no debe ser minusvalorada ni despreciada.

Frente a actitudes derrotistas, que entienden que el sector del comercio electrónico no puede ser controlado y que, por ello, hay que «desistir» de someterlo a la tributación, en el ámbito de la Unión Europea se ha entendido que no hay argumentos suficientes para que esta parcela de la actividad económica escape a la fiscalidad, pues ello supondría un atentado flagrante a los principios de neutralidad y generalidad que informan y se hallan en la base del IVA.

En definitiva, el legislador comunitario ha decidido dar un primer paso en esta materia, que conlleva evidentes riesgos, y que generará una experiencia que permitirá una revisión de la normativa en el plazo de tres años, previsto en la Directiva 2002/38/CE. En ese momento, se valorarán los resultados de la normativa que acabamos de exponer, y a la luz de los mismos, se introducirán las modificaciones y reformas necesarias que permitan mejorarla.

2. NOVEDADES RELATIVAS A LA LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS DE RADIO-DIFUSIÓN Y DE TELEVISIÓN

La Directiva 2002/38/CE ha introducido nuevas reglas de localización para los servicios de radiodifusión y televisión. Con ellas se quiere hacer frente a un problema similar al que hemos visto respecto de los servicios prestados por vía electrónica. Se trata, en definitiva, de evitar desventajas competitivas para los empresarios comunitarios, así como la existencia de consumos no gravados en el interior de la Comunidad Europea. Vamos a distinguir, en relación con esta materia, dos cuestiones diferentes: las reglas de localización propiamente dichas, y la regla de cierre.

2.1. Reglas de localización (art. 70.uno.8.º LIVA).

Las reglas de localización establecidas para estas prestaciones de servicios, así como para los servicios de telecomunicaciones, se contienen en el artículo 70.uno.8.º LIVA, al que ha dado nueva redacción la Ley 53/2002. Estas reglas son semejantes a las que hemos expuesto respecto de los servicios electrónicos, lo que es razonable, dado que los problemas a que se quiere hacer frente son sustancialmente los mismos. Se trata, en definitiva, de evitar desventajas competitivas para los empresarios comunitarios, así como la existencia de consumos no gravados dentro de la Comunidad Europea. De esta forma:

- Si el prestador del servicio está establecido en el territorio de aplicación del IVA, las reglas son las mismas que para los servicios electrónicos, tanto si el destinatario es empresario, como si es consumidor final (*vid.* apartado 1.3.1 anterior).
- Si el prestador del servicio está establecido en algún Estado miembro de la Comunidad Europea distinto de España, las reglas son también las mismas que hemos expuesto respecto de los servicios electrónicos (*vid.* apartado 1.3.2 anterior).
- Si el prestador es un empresario no establecido en la Comunidad Europea, y el destinatario del servicio es un empresario o profesional, las reglas son también las mismas que hemos visto para los servicios electrónicos (*vid.* apartado 1.3.3.1 precedente).

La única diferencia respecto de los servicios electrónicos se produce en el caso en que el prestador del servicio es un empresario no establecido en la Comunidad Europea y el destinatario es un consumidor final. En efecto, cuando se trata de servicios electrónicos, la operación está sujeta al IVA español por el solo hecho de que el destinatario esté domiciliado en el territorio de aplicación del impuesto (apartado 1.3.3.2, expuesto «supra»).

En cambio, cuando se trata de servicios de radiodifusión y de televisión, es necesario que se cumplan dos requisitos para que proceda la sujeción al IVA: que el destinatario tenga su domicilio en el territorio de aplicación del impuesto (aplicándose al efecto las mismas presunciones que hemos visto en el apartado 1.3.3.2 para los servicios electrónicos) y que, además (y aquí radica la novedad) que utilice el servicio materialmente en dicho territorio.

Así, por ejemplo, si un empresario norteamericano presta un servicio electrónico para un consumidor final español, durante unas vacaciones de éste en Nueva York, debería repercutirle (al menos en teoría) el IVA español, pues se trata de un servicio electrónico prestado por un empresario no comunitario para un consumidor final domiciliado en la Península. Sin embargo, si en ese mismo supuesto, lo que se presta es un servicio de radiodifusión o de televisión, no procederá la sujeción al IVA español, pues aunque el destinatario tiene su domicilio en la Península, la utilización efectiva del servicio no tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto.

En realidad, desde nuestro punto de vista, esta regla de localización, contenida en el artículo 70.uno.8.º, letra c) LIVA, resulta inútil, pues la misma queda claramente «sobrepasada» por la regla de cierre que vamos a examinar a continuación. De acuerdo con esa regla de cierre, cuando el prestador del servicio de radiodifusión o de televisión es un empresario no establecido en la Comunidad y el destinatario es un consumidor final, la sujeción al IVA procede por el solo hecho de que dicho consumidor utilice materialmente el servicio en la Península o Islas Baleares, y ello con independencia del lugar en que se encuentre su domicilio.

Así, en el caso de que el empresario norteamericano «A» preste un servicio de radiodifusión a un consumidor final domiciliado en Mallorca y que utiliza allí materialmente el servicio, procederá la sujeción al IVA español de acuerdo con el artículo 70.uno.8.º, letra c) LIVA. Ahora bien, si el consumidor final destinatario está domiciliado en Bélgica o en Singapur, también procederá la sujeción al IVA español de los servicios de radiodifusión prestados por «A», siempre que tales servicios se utilicen materialmente en la Península o Baleares. De todo ello se desprende que lo verdaderamente importante, en estos casos de servicios de radiodifusión y de televisión prestados por empresarios no comunitarios para consumidores finales, que lo único relevante es el lugar de utilización efectiva, y no el domicilio del destinatario.

2.2. Regla de cierre (art. 70.dos LIVA).

La regla de cierre, en el caso de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, es más amplia que para los servicios electrónicos, ya que abarca tanto los supuestos en que el destinatario es empresario (único supuesto contemplado en el caso de los servicios electrónicos) como aquellos en que es consumidor final. De esta forma, la regla de cierre se aplica en los casos siguientes:

- a) Cuando el destinatario es un empresario establecido fuera de la Comunidad Europea, cualquiera que sea el lugar en que esté establecido el prestador. Éste es el mismo supuesto que hemos visto en el apartado 1.4 anterior respecto de los servicios electrónicos.

Así, por ejemplo, un servicio de teledifusión que se presta por un empresario norteamericano, «A», para otro de Singapur, «B». Ocurre que «B» cuenta con una sucursal en Valladolid, y que el servicio prestado se utiliza en parte en dicha sucursal. Pues bien, en virtud de la regla de cierre del artículo 70.dos LIVA, el servicio prestado por «A» para «B» estará gravado por el IVA español en la parte utilizada por la sucursal. En esto, la regla de cierre se comporta igual que para el caso de los servicios electrónicos.

- b) Cuando el destinatario es un consumidor final que utiliza materialmente el servicio de radiodifusión, televisión o telecomunicación en el territorio de aplicación del IVA español, cualquiera que sea su domicilio y cualquiera que sea el territorio desde el que se efectúe la prestación.

Así, por ejemplo, un servicio de telecomunicación que se presta a un turista americano durante una estancia temporal en Madrid, estará sujeto al IVA español, en virtud de la regla de cierre. Sin embargo, un servicio electrónico, prestado en esas mismas circunstancias, no estará sujeto a dicho impuesto, dado que la regla de cierre, en el caso de los servicios electrónicos, no se aplica si el destinatario es un consumidor final.

Importa señalar que en estos casos contemplados en esta letra b), el sujeto pasivo es siempre el prestador del servicio y no el destinatario, dado que no resulta de aplicación al regla de inversión del sujeto pasivo. Ahora bien, en estos supuestos, no resulta de aplicación ningún régimen especial, a diferencia de lo que ocurre con los servicios electrónicos.

De esta forma, si un empresario de Singapur no establecido en la Comunidad Europea presta servicios de telecomunicaciones para consumidores finales belgas, holandeses, españoles y portugueses, los cuales utilizan materialmente los servicios en los países citados, el prestador deberá repercutir el IVA de cada uno de los países en cuestión, y deberá identificarse y cumplir las obligaciones formales en cada uno de ellos.

3. OTRAS MODIFICACIONES RELATIVAS AL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

Aun cuando el legislador nacional únicamente venía obligado a introducir nuevas normas sobre lugar de realización de los servicios electrónicos, de radiodifusión y de telecomunicaciones (pues son éstos los únicos contemplados en la Directiva 2002/38/CE), ha aprovechado la ocasión para «darle una vuelta» al artículo 70 LIVA. El objetivo ha sido introducir algunas mejoras técnicas en el precepto, pero hay que advertir, desde este momento, que en su gran mayoría las novedades no tienen un alcance sustantivo real, ni se traducirán, a nuestro entender, en una diferente aplicación de las reglas relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios. En definitiva, no nos hallamos ante un artículo 70 LIVA enteramente nuevo, sino más bien ante el mismo precepto, con ciertas precisiones.

Vamos a analizar, a continuación, las novedades introducidas en el artículo citado, examinando cada uno de sus apartados. Obviamos, naturalmente, el análisis de los apartados uno, números 4.º (servicios electrónicos) y 8.º (servicios de radiodifusión, telecomunicación y teledifusión), dado que ya nos hemos referido extensamente a los mismos en apartados anteriores de este trabajo. Tampoco nos referiremos al apartado uno, número 7.º, dado que su redacción permanece en los mismos términos que con anterioridad al 1 de enero.

3.1. Servicios relacionados con inmuebles (art. 70.uno.1.º LIVA).

En el artículo 70.uno.1.º LIVA se introducen dos modificaciones, con respecto a su redacción anterior, a saber:

- a) Se incluyen expresamente, entre los «servicios directamente relacionados con bienes inmuebles», los de «vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles». En realidad, no hay ninguna modificación sustancial, dado que, al ser la lista contenida en el artículo 70.uno.1.º LIVA de carácter puramente ejemplificativo, y no exhaustiva, la inclusión de nuevos supuestos no implica necesariamente ninguna novedad.

A nuestro entender, los citados servicios siempre han estado incluidos en el artículo 70.uno.1.º LIVA, y más si se tiene en cuenta la *vis atractiva* que tienen los bienes inmuebles a la hora de localizar, en el territorio en que radican, todos los servicios con ellos relacionados. *Vis atractiva* que se muestra una y otra vez en las numerosas resoluciones de la Dirección General de Tributos relativas a esta materia, lo que ha permitido localizar de acuerdo con el artículo 70.uno.1.º LIVA prestaciones de servicios tales como la intervención de los notarios en las transacciones inmobiliarias (consulta vinculante de 3 de septiembre de 1986), el mantenimiento de sistemas de alarmas (consulta de 12 de abril de 1994) o la limpieza y mantenimiento de edificaciones (consulta de 15 de septiembre de 1988).

- b) En segundo término, se suprime el término «directamente» que hasta ahora se contenía en el primer párrafo del artículo 70.uno.1.º LIVA. Para comprender la modificación, se expone a continuación el texto del precepto, incluyendo entre paréntesis la palabra suprimida:

«Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados (directamente) con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

(...)».

Desde nuestro punto de vista, esta modificación no debe conducir a una distinta aplicación del precepto, y debe entenderse, en esencia, como el resultado de un deseo, por parte del legislador, de ajustar más la redacción del precepto a la contenida en el artículo 9 de la Sexta Directiva. En efecto, en dicho precepto no se utiliza la palabra «directamente» y es posiblemente esa la razón que ha llevado al legislador nacional a suprimirla en nuestra norma interna.

3.2. Servicios de transporte (art. 70.uno.2.º LIVA).

Se introduce simplemente una mejora técnica, aclarando expresamente en la dicción del precepto que el mismo no se aplica a los transportes intracomunitarios de bienes, los cuales se rigen por la norma particular del artículo 72 LIVA. Pero hay que insistir, nuevamente, en que no hay aquí ninguna novedad en el plano sustantivo: el hecho de que los transportes intracomunitarios de bienes se regían por el artículo 72 LIVA, y no por el artículo 70.uno.2.º LIVA, resultaba ya indiscutible a la vista de la redacción de la Ley 37/1992 anterior a la Ley 53/2002, y no ha sido nunca contestado, ni el plano administrativo, ni en el jurisdiccional, ni tampoco en el doctrinal.

3.3. Servicios que se localizan en el lugar en que materialmente se realizan (art. 70.uno.3.º LIVA).

Las novedades introducidas en este precepto pueden sistematizarse de la forma siguiente:

- a) Se mencionan expresamente los servicios de «organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial». No hay aquí ninguna novedad en el plano sustantivo, pues ya el artículo 23.1 del Reglamento del Impuesto, en su redacción vigente desde el 10 de septiembre de 1999, declaraba expresamente que a este tipo de servicios se le aplicaba la regla de «lugar de realización material». Se trata, simplemente, de una «legalización» de una norma que previamente se mantenía en el plano reglamentario.
- b) En cuanto a los «servicios accesorios a los transportes de mercancías», tampoco hay ninguna novedad sustantiva: estos servicios se localizaban antes y se siguen localizando ahora conforme a la regla de «lugar de realización material» contenida en el artículo 70.uno.3.º LIVA. Lo que ocurre es que el legislador, nuevamente, ha acercado la redacción del precepto a la que se contiene en la Sexta Directiva. Así, se suprime la mención al «almacenaje» que figuraba anteriormente en el artículo 70.uno.3.º LIVA como ejemplo de «servicio accesorio al transporte de mercancías» y se incluye expresamente el «mantenimiento», probablemente por la simple razón de que la Sexta Directiva no contiene la mención al primero y sí al segundo.

De la misma manera, y por la misma razón, se suprime la exigencia de que, para ser considerado el servicio como «accesorio al transporte de mercancías», debe prestarse «durante el transporte». Son razones de identidad con la redacción de la norma comunitaria las que han llevado al legislador a introducir estas modificaciones. Pero el contenido y la interpretación del precepto, a nuestro entender, no deben verse afectados por estas alteraciones puntuales.

- c) Se suprime la mención al «visionado de programas de televisión» que, anteriormente, figuraba en la letra c) de este artículo 70.uno.3.º LIVA. Esta modificación sí tiene alcance sustantivo y viene exigida por el hecho de que a estos servicios se les aplican las reglas contenidas en la Directiva 2002/38/CE y reflejadas por nuestro legislador en el artículo 70.uno.8.º y dos LIVA.

Ahora bien, la supresión pura y simple de la mención al «visionado de programas de televisión» en este precepto plantea, a la vista de la redacción de la Disposición Final Segunda de la Ley 53/2002, una curiosa situación de derecho transitorio ¹⁰. En efecto, desde el 1 de enero de 2003, a los servicios de «visionado de programas de televisión» no se les aplica el artículo 70.uno.3.º LIVA (pues se han suprimido de dicho precepto) pero tampoco se les aplican las nuevas reglas del artículo 70.uno.8.º y dos LIVA, dado que éstas, como hemos visto, sólo entrarán en vigor el 1 de julio de 2003.

Ello significa que, desde el 1 de enero de 2003 hasta el 1 de julio del mismo año, se aplicará a estos servicios, para su localización, la regla general de «sede del prestador» contenida en el artículo 69 LIVA. De donde se desprende que la situación respecto de estos servicios es la siguiente:

- Hasta el 31 de diciembre de 2002, se localizan de acuerdo con la regla de «lugar de realización material».
- Desde el 1 de enero de 2003 hasta el 31 de junio de ese mismo año, se aplica la regla de «sede del prestador».
- A partir del 1 de julio de 2003, se aplican las reglas del artículo 70.uno.8.º y dos LIVA, en la redacción dada por la Ley 53/2002.

Lo anterior puede plantear indiscutibles problemas a los empresarios que prestan este tipo de servicios, dada la diversidad de criterios que habrán de aplicar en un corto espacio de tiempo.

Así, supongamos un empresario que presta servicios de televisión desde la Península para consumidores finales domiciliados en Estados Unidos. Hasta el 31 de diciembre, no había de repercutir el IVA (de acuerdo con la norma del artículo 70.uno.3.º LIVA hasta entonces vigente). Desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2003, habría de repercutir el IVA por esos mismos servicios (dado que se aplica a los mismos la regla de «sede del prestador» del art. 69 LIVA). Finalmente, desde 1 de julio de 2003, no habrá de repercutir el IVA, salvo en el caso de que los servicios en cuestión se utilicen materialmente en la Península o Islas Baleares.

Para terminar con el examen de este artículo 70.uno.3.º LIVA, procede una aclaración de cierta importancia. En este precepto, y en concreto, en su letra a), se mencionan los servicios «de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares», a los que por tanto se aplica la regla de «lugar de realización material» para su localización. Ahora bien, cuando este tipo de servicios se presta por vía electrónica, la regla aplicable no es la del artículo 70.uno.3.º LIVA, sino la correspondiente a los servicios electrónicos, contenida en el artículo 70, apartados uno.4.º y dos LIVA.

3.4. Servicios contenidos en el artículo 70.uno.5.º LIVA.

La redacción de este precepto se ha modificado, acercándose a la contenida en la Sexta Directiva. No obstante, la situación sigue siendo básicamente la misma que la que existía con anterioridad. Vamos a examinar, en primer término, aquellos aspectos de la normativa que no han cambiado, para a continuación exponer las modificaciones introducidas. De esta manera, llegaremos a un entendimiento global del contenido de este precepto.

3.4.1. Aspectos coincidentes con la normativa precedente.

En realidad, las normas de localización contenidas en el artículo 70.uno.5.º LIVA son, en esencia, las mismas que venían aplicándose hasta ahora de acuerdo con dicho precepto. Ello significa que para los servicios enumerados en dicho artículo era, y sigue siendo de aplicación, el siguiente esquema:

a) Prestador establecido en el territorio de aplicación del IVA español. En este primer supuesto, el servicio se entenderá realizado en la Península o Islas Baleares y estará sujeto, por tanto, al IVA español, en los casos siguientes:

- Si el destinatario es un empresario establecido en la Península o Islas Baleares.
- Si el destinatario es un consumidor final domiciliado en el territorio de aplicación del impuesto, en Canarias, Ceuta o Melilla o en cualquier Estado miembro de la Comunidad Europea distinto de España.

En cambio, no habrá sujeción al IVA español cuando, estando el prestador establecido en el territorio de aplicación del citado tributo, el destinatario del servicio sea:

- Un empresario establecido en Canarias, Ceuta o Melilla, o en algún Estado miembro de la Comunidad Europea distinto de España, o fuera de la Comunidad Europea.
- Un consumidor final domiciliado fuera de la Comunidad Europea.

b) Prestador establecido en un Estado miembro de la Comunidad Europea distinto de España. En este caso, sólo procederá la sujeción al IVA español si el destinatario es un empresario establecido en la Península o Baleares. Se aplicará en tal caso el mecanismo de «inversión del sujeto pasivo» y el destinatario habrá de emitir la correspondiente «autofactura».

No procederá la sujeción al IVA español, sin embargo, si el destinatario es un consumidor final domiciliado en la Península o Baleares. En tal caso, lo que procederá será el IVA del Estado miembro en que está establecido el prestador.

c) Prestador establecido fuera de la Comunidad Europea. En este supuesto, sólo procederá la sujeción al IVA español si el destinatario es un empresario domiciliado en la Península o Islas Baleares, pero no si se trata de un consumidor final domiciliado en dicho territorio.

En definitiva, todo lo que hemos expuesto en este apartado no constituye ninguna novedad, pues ya con la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2002 era de aplicación lo señalado en el mismo.

3.4.2. Novedades introducidas por la Ley 53/2002.

Las novedades pueden sistematizarse a través de los siguientes apartados:

- a) Destinatario consumidor final cuyo domicilio se desconoce. Cuando el prestador del servicio está establecido en el territorio de aplicación del IVA español y el destinatario es un consumidor final cuyo domicilio no se conoce, procede la sujeción de la operación al IVA español. El legislador ha introducido aquí una norma paralela a la que existe en el ámbito de los servicios electrónicos, así como también en relación con los servicios de radiodifusión, televisión y telecomunicación.

Así, en el caso de que un traductor domiciliado en Sevilla preste un servicio profesional de traducción a un consumidor final de nacionalidad marroquí, habrá de repercutir el IVA sobre éste, a menos que acredite este último que su domicilio radica fuera de la Comunidad Europea.

- b) Aplicación de la regla de cierre. La regla de cierre contenida en el artículo 70.dos LIVA resulta de aplicación a los servicios citados en el artículo 70.uno.5.º LIVA, en los mismos términos que hemos expuesto respecto de los servicios electrónicos. Por lo tanto, de acuerdo con dicha regla de cierre, cuando el destinatario del servicio es un empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad Europea, Canarias, Ceuta o Melilla y el servicio se utiliza materialmente en la Península o Islas Baleares, la operación estará sujeta al IVA español.

En el ejemplo expuesto en la letra a) anterior, si el destinatario de nacionalidad marroquí demuestra que su domicilio está situado fuera de la Comunidad Europea (por ejemplo, en Marruecos) no procederá la sujeción al IVA español, ni siquiera en el caso de que el servicio de traducción se utilice materialmente en España. Ello es así porque la regla de cierre sólo se aplica, respecto de estos servicios citados en el artículo 70.uno.5.º LIVA (al igual que ocurría con los servicios electrónicos, y a diferencia de lo que vimos respecto de los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión, pues aquí la regla de cierre es más amplia) cuando el destinatario del servicio es empresario o profesional, pero no cuando es consumidor final.

Nos remitimos aquí, por tanto, a los comentarios expuestos en el apartado 1.4 de este trabajo.

Para terminar, queremos indicar que si los servicios citados en el artículo 70.uno.5.º LIVA se prestan por vía electrónica (así, por ejemplo, servicios consistentes en el tratamiento de datos o suministro de informaciones), entendemos que serían de aplicación las reglas relativas a la localización de los servicios electrónicos. No obstante, hay que indicar que las reglas son muy similares en uno y otro caso.

3.5. Servicios de mediación (art. 70.uno.6.º LIVA).

El artículo 70.uno.6.º LIVA ha sido objeto de una nueva redacción por la Ley 53/2002 y ello con un doble objetivo: incluir en un solo precepto la normativa relativa a la localización de estos servicios (salvo los servicios de mediación en los transportes intracomunitarios de bienes y en los servicios accesorios a estos transportes, que siguen regulándose en el artículo 74 LIVA) y acercar la redacción de nuestra Ley a la contenida en la Sexta Directiva.

En concreto, el artículo 70.uno.6.º LIVA, en su nueva redacción, estructura los servicios de mediación en tres apartados:

- a) Servicios de mediación en operaciones inmobiliarias: estos servicios se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto, y están sujetos al IVA español, cuando el inmueble a que se refieren radique en dicho territorio.

Así, por ejemplo, el servicio de mediación en un arrendamiento de un local de negocio radicado en Madrid prestado por una agencia inmobiliaria estará sujeto al IVA español, cualquiera que sea el lugar en que esté establecida la agencia.

- b) Servicios de mediación en los servicios electrónicos, en los de radiodifusión, telecomunicación y teledifusión y en los comprendidos en el artículo 70.uno.5.º LIVA. En relación con estos servicios de mediación hay que distinguir dos posibilidades, a saber:

- Que el servicio principal se preste a un empresario establecido en un Estado miembro de la Comunidad distinto de España o a un empresario o consumidor final establecido o domiciliado fuera de la Unión Europea. En este caso, el servicio de mediación sólo estará sujeto al IVA español en dos casos: si el destinatario del mismo está establecido en el territorio de aplicación del impuesto o si, siendo el destinatario un empresario establecido fuera de la Comunidad Europea, éste «utiliza materialmente» el servicio de mediación en la Península o Islas Baleares (regla de cierre del art. 70.dos LIVA, aplicable también a estos servicios de mediación).

La redacción de este artículo 70.uno.6.º, letra b) no resulta nada fácil, y menos aún si tratamos de poner en conexión este precepto con la regla de cierre del artículo 70.dos LIVA. Expondremos algunos ejemplos para tratar de clarificar la cuestión.

Así, imaginemos un servicio de publicidad prestado por un empresario español («A») a un empresario americano («B»). En la operación interviene un mediador americano («C») que presta el servicio de mediación a «A». En este caso, el servicio de publicidad no estará sujeto al IVA español (de acuerdo con las reglas del art. 70.uno.5.º LIVA, y siempre suponiendo que no es de aplicación la regla de cierre del art. 70.dos

LIVA), pero sí lo estará el servicio de mediación, siendo «A» el sujeto pasivo de dicho tributo, por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo (art. 84.uno.2.º LIVA).

Supongamos el mismo caso, pero «C» presta el servicio de mediación a «B». En este supuesto no estarán sujetos al IVA español ni el servicio de publicidad (art. 70.uno.5.º LIVA), ni tampoco el de mediación (art. 70.uno.6.º, letra b) LIVA). Todo ello, salvo que resulte de aplicación la regla de cierre.

Imaginemos ahora un servicio de telecomunicación que presta un empresario americano para un empresario también americano. El servicio de telecomunicación se utiliza materialmente en el territorio de aplicación del impuesto (por ejemplo, en Baleares). En la operación interviene un intermediario español. En este caso, el servicio de telecomunicación se entiende realizado en el territorio de aplicación del IVA español (art. 70.dos LIVA) y el servicio de mediación también (por aplicación de la misma regla de cierre del art. 70.dos LIVA).

Supongamos el mismo ejemplo anterior, pero siendo el destinatario de los dos servicios (el de telecomunicación y el de mediación) un consumidor final americano. En este caso, el servicio de telecomunicación estará sujeto al IVA español (por aplicación de la regla de cierre, que en el caso de las telecomunicaciones se aplica también, como vimos, en los supuestos en que el destinatario del servicio es un consumidor final) pero no el de mediación, y ello aun cuando el prestador del servicio de mediación es español. Esta solución no es, en absoluto, razonable y se debe a que en el caso de los servicios de mediación la regla de cierre no es de aplicación cuando el destinatario del servicio es un consumidor final.

Imaginemos ahora un servicio de asesoría jurídica prestado por un abogado de Madrid para un consumidor final canario. En la operación interviene un mediador establecido también en Madrid, que presta el servicio de mediación al consumidor final. En este supuesto, el servicio de asesoría estará sujeto al IVA español (art. 70.uno.5.º, A), b) LIVA) y, sin embargo, el servicio de mediación no lo estará (art. 70.uno.6.º, letra b) LIVA). Se trata, nuevamente, de una situación poco razonable y falta de toda lógica.

En cambio, en el mismo supuesto anterior, si el destinatario del servicio de mediación no es el consumidor final sino el prestador del servicio de asesoría jurídica, tanto este servicio como el de mediación estarán sujetos al IVA español.

En definitiva, de los ejemplos expuestos se desprende que la regla el artículo 70.uno.6.º, letra b) LIVA, en conexión con la del artículo 70.dos de la misma Ley, plantea ciertos problemas, pues conduce a situaciones poco razonables. No obstante, es cierto también que esas situaciones comprometidas son puntuales y no deben impedir, en líneas generales, un adecuado funcionamiento del precepto.

- Que el servicio de mediación se preste a cualesquiera otros destinatarios. En este caso, se aplicará la regla que veremos en la letra c) siguiente.

c) Demás servicios de mediación. La regla aplicable en este caso es la misma que hasta ahora venía conteniéndose en el artículo 70.uno.6.º, en su antigua redacción. Habrá IVA español si el destinatario comunica un NIF/IVA español o si, no habiendo comunicado ningún NIF/IVA, el servicio principal se entiende realizado en el territorio de aplicación del impuesto.

Esta regla será de aplicación, en concreto, en los casos siguientes:

- *Servicios de mediación en entregas de bienes muebles.*
- *Servicios de mediación en los servicios electrónicos; en los del artículo 70.uno.5.º LIVA, y en los de radiodifusión, televisión y telecomunicación, siempre que el destinatario de éstos no sea un empresario establecido en la Península o Islas Baleares, o bien un consumidor final domiciliado en la Comunidad Europea.*
- *Servicios de mediación en cualesquiera otros servicios no comprendidos en la letra b) anterior.*

4. NOVEDADES EN MATERIA DE FACTURACIÓN

Las novedades introducidas en materia de facturación por la Ley 53/2002 encuentran su razón de ser en la aprobación de una nueva normativa comunitaria sobre la materia, que se contiene en la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre. Esta Directiva debe incorporarse a nuestro ordenamiento interno antes del 1 de enero de 2004, lo que implicará cambios sustanciales en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

Examinaremos, en primer término, los aspectos esenciales de la Directiva 2001/115/CE. A continuación, nos ocuparemos de las novedades incorporadas a la Ley 37/1992 en este ámbito.

4.1. Características de la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre.

La Directiva 2001/115/CE ha introducido una nueva normativa comunitaria en materia de facturación, con la finalidad de introducir una mayor armonización en esta materia en el seno de la Comunidad Europea. De lo que se trata es de evitar, en la medida de lo posible, que los empresarios que operan en el mercado interior se vean enfrentados a quince normativas diferentes en lo relativo a la facturación, pues ello dificultará sin duda su actuación y les impedirá beneficiarse de las ventajas que implica el mercado único.

No tratamos aquí de exponer un comentario detallado del contenido de la Directiva 2001/115/CE, pues ello excedería, con mucho, de los objetivos de este trabajo. Lo que pretendemos, simplemente,

te, es citar algunos de los aspectos más relevantes de dicha norma, en la medida en que los mismos han condicionado (en la Ley 53/2002) y seguirán condicionando decisivamente (a nivel reglamentario) la actuación de nuestro legislador. Tales aspectos son los siguientes:

- a) Supuestos en que procede la obligación de expedir factura. Deberá expedirse factura, obligatoriamente, en las operaciones realizadas para empresarios o para personas jurídicas que no tengan la condición de empresarios. Igualmente, procederá dicha obligación cuando se trate de ventas a distancia y de entregas intracomunitarias de bienes.

En los demás supuestos, los Estados miembros podrán o no exigir la emisión de una factura. Lo cual supone una clara admisión de sistemas de facturación como el que tradicionalmente ha existido en nuestro país, que parte de una obligación general de facturar (arts. 1.º y 2.º del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre) que luego se ve matizada por diversas excepciones.

- b) Documentos sustitutivos de la factura. Los Estados miembros pueden permitir a los empresarios o profesionales la sustitución de la factura por un tique, siempre que el importe de la operación sea reducido, o bien cuando lo justifiquen las prácticas del sector de la actividad de que se trate. Este documento no permite la deducción del IVA soportado y deberá contener, como elementos mínimos, la fecha de expedición, la identidad del sujeto pasivo, la identificación de los bienes o servicios que constituyen el objeto de la operación y la cuota repercutida.
- c) Competencias de los Estados miembros. Se remite a los legisladores nacionales la regulación de la factura rectificativa, de la factura recapitulativa y del plazo para la expedición de las facturas.
- d) Facturación por el destinatario de la operación. Se exige, en todo caso, para admitir que sea el propio destinatario de la operación el que emita la factura correspondiente a la misma, que exista un acuerdo previo entre ambas partes y que cada factura sea aceptada por el empresario que ha realizado la operación. Las demás condiciones relativas a la «facturación por el cliente» se establecerán por los Estados miembros.
- e) Contenido mínimo de la factura. La Directiva establece las menciones mínimas que la factura debe contener para ser considerada como tal. En general, tales menciones no se apartan en gran medida de las exigidas en el artículo 3.º del Real Decreto 2402/1985. No obstante, pueden citarse, como menciones exigidas por la Directiva y no por nuestra normativa interna, las siguientes:

- La fecha de realización de la operación.
- La exención aplicada, o el hecho de que en la operación resulta de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
- La indicación de que en la operación se ha aplicado el régimen de los bienes usados o el de las agencias de viajes, cuando éste sea el caso.
- Los datos identificativos del representante fiscal, cuando exista.

Por lo demás, la Directiva prohíbe a los Estados miembros exigir la firma en las facturas y prevé que éstos podrán exigir una traducción del contenido de las mismas cuando ello resulte necesario a efectos del oportuno control de las operaciones.

f) Facturación electrónica. Una de las razones esenciales que han llevado a la Comisión Europea a presentar la propuesta de Directiva en materia de facturación ha sido, precisamente, el deseo de introducir un marco comunitario para la facturación electrónica. Dicho marco se ha concretado, esencialmente, en los aspectos siguientes:

- Para emitir la factura de forma electrónica se exige, en todo caso, el consentimiento del destinatario de la operación.
- Igualmente se exige que se garantice la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, bien por medio de la firma electrónica avanzada, o por medio del sistema EDI (*electronic data interchange*) o a través de otros métodos que puedan ser aceptados por los Estados miembros.
- Se prohíbe a los Estados miembros la imposición de requisitos adicionales, lo que impide, entre otras cosas, condicionar la facturación electrónica a la exigencia de una previa autorización administrativa. No obstante, se permite a los Estados miembros imponer la necesidad de una notificación previa (no autorización) y únicamente hasta el 31 de diciembre de 2005. Además, podrán imponerse requisitos adicionales cuando la factura se emita desde un país no comunitario respecto del cual no se hayan establecido mecanismos de cooperación y asistencia mutua.

4.2. Novedades contenidas en la Ley 53/2002.

Como se sabe, la normativa interna en materia de facturación se halla contenida esencialmente en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que es el que en mayor medida se verá afectado por la Directiva 2001/115/CE. Sin duda, en los próximos meses, se procederá a la aprobación de un nuevo Real Decreto regulador de esta materia, que incorporará la nueva normativa comunitaria.

La Ley 53/2002, como hemos indicado anteriormente, simplemente ha introducido en la Ley 37/1992 algunos cambios puntuales que tienen por objeto, en esencia, hacer posible la ulterior modificación reglamentaria. Estos cambios son los siguientes:

a) Artículo 78.cuatro LIVA. Se suprime la mención al «documento equivalente a la factura», ya que la nueva Directiva únicamente se refiere a «la factura». En adelante, por lo tanto, la «autofactura» que se expide en los supuestos de inversión del sujeto pasivo y en los casos de adquisiciones intracomunitarias de bienes, va a dejar de ser considerada como «documento equivalente a la factura» y va a ser entendida como auténtica factura. Se trata, hay que advertirlo, de una modificación puramente terminológica y no sustantiva, dado que la

«autofactura» se continuará exigiendo en los mismos supuestos y en las mismas condiciones que hasta ahora. Lo que ocurre es, simplemente, que va a dejar de denominarse «documento equivalente a la factura»; no obstante, su significado y funcionamiento seguirán siendo exactamente los mismos que hasta ahora.

- b) Artículos 88.dos y tres y 89.dos LIVA. Se suprimen las menciones al «documento análogo» a la factura, pues en el futuro sólo habrá dos categorías en esta materia: la «factura» (que incluye la factura propiamente dicha y la «autofactura») y el documento sustitutivo de la factura, esto es, el vale o tique. Este último no puede ser considerado como documento «análogo» a la factura, dado que no permite deducir el IVA soportado y, por lo tanto, no desempeña el mismo papel que la factura. No obstante, en este caso, como en el anterior, hay que aclarar que nos hallamos ante una modificación puramente terminológica y sin alcance sustantivo: seguirán existiendo, como hasta ahora, la factura en sentido estricto, la «autofactura» (denominada ahora «factura») y el vale o tique, con las mismas funciones que han venido desempeñando hasta ahora.
- c) Artículo 97 LIVA: las modificaciones introducidas en este precepto son las siguientes:
- Se hace constar expresamente que la factura puede ser emitida, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, por el propio destinatario de la operación o por un tercero ajeno a la misma, siempre que se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente. No se trata de ninguna modificación real, dado que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 7.º del Real Decreto 2402/1985, la doctrina había venido admitiendo reiteradamente y sin fisuras la posibilidad de que la factura fuera emitida por un tercero (incluido el destinatario de la operación) en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
 - En la mención a la autofactura (art. 97.uno.3.º LIVA) se sustituye la expresión «documento equivalente a la factura» por la mención a la «factura». Nuevamente, no se trata más que de una modificación terminológica, como hemos visto ocurría en los preceptos anteriores.
 - Se aclara (apartado dos del precepto) que las facturas que no reúnan los requisitos establecidos no justificarán el derecho a deducir las cuotas soportadas, salvo que se proceda a su rectificación. En tal caso, el derecho a la deducción del IVA soportado no podrá ejercitarse hasta que se reciba el documento justificativo. Con ello se da entrada en la legislación a la corriente jurisprudencial que expresamente ha señalado la posibilidad de subsanar las deficiencias contenidas en la factura, a efectos de proceder a la deducción del IVA correspondiente a la operación documentada en la factura inicialmente incorrecta.
- d) Artículo 99.cuatro LIVA: se suprime la mención al «documento equivalente a la factura», por las razones ya expuestas con anterioridad.
- e) Artículo 164 LIVA: aparte de la consabida supresión de la expresión «documento equivalente a la factura», si introducen las siguientes modificaciones:

- Se admite expresamente (apartado dos) que la factura se emita, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, por el destinatario de la operación o por un tercero ajeno a la misma, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. En el primer caso, se exigen, de acuerdo con la Directiva, dos requisitos: que exista un acuerdo previo escrito entre las partes y que el sujeto pasivo acepte cada una de las facturas así expedidas. No se especifica cómo ha de ser la aceptación (expresa o tácita), cuestión que deberá ser aclarada reglamentariamente.
- Se admite expresamente la facturación electrónica (párrafo tercero del apartado dos) exigiéndose en relación con la misma los siguientes requisitos: consentimiento por parte del destinatario de la operación y que se garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura. En todo lo demás, habrá que estar a lo que se establezca reglamentariamente, teniendo en cuenta a estos efectos que la norma reglamentaria correspondiente deberá respetar en todo caso lo dispuesto en la Directiva.
- Se establece la posibilidad de imponer obligaciones en materia de facturación a los empresarios y profesionales, aun cuando no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto. Será el reglamento el que determinará con precisión el alcance de estas obligaciones.

Así, por ejemplo, supongamos un empresario establecido en la Península y que desde su establecimiento en ella ubicado presta servicios de asesoría jurídica, o servicios electrónicos, para un destinatario suizo o americano. La operación no está sujeta al IVA español, y por lo tanto, el prestador del servicio no podría ser obligado a emitir factura en virtud de la normativa reguladora del impuesto.

Es indiscutible, sin embargo, que la Administración tributaria española ha de conocer si se han realizado estas operaciones, así como su importe. La obligación de facturar y de registrar estas operaciones parece más que fundada: pues bien, con este precepto que comentamos, el legislador habilita al reglamento para imponer la obligación de facturar en estas operaciones efectuadas por empresarios y que, por aplicación de las reglas de localización, no están sujetas al IVA español.

- Por último, se establece en el apartado cuatro del precepto la posibilidad de exigir una traducción al castellano o a otra lengua oficial de las facturas, tanto recibidas como emitidas, cuando ello resulte necesario a efectos de las oportunas comprobaciones administrativas.
- f) Artículo 165 LIVA: además de la supresión de la mención al «documento equivalente a la factura», se menciona la posibilidad de conservar por medios electrónicos los documentos de facturación. Esa posibilidad se reconocía expresamente en el Real Decreto 2402/1985, si bien sólo, hasta ahora, respecto de las facturas emitidas y no de las recibidas. La nueva redacción parece apuntar en otra dirección, pues de ella parece desprenderse que la posibilidad de conservación electrónica se referirá, no sólo a las facturas emitidas, sino también a las recibidas.

Asimismo, se menciona la posibilidad de que la obligación de conservación de los documentos de facturación se cumpla por un tercero, que actúe en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, remitiéndose a la norma reglamentaria la regulación detallada de esta materia.

- g) Artículo 170 LIVA: se suprime, como en los preceptos citados anteriormente, la mención al «documento equivalente a la factura», por las razones ya expuestas.

5. NOVEDADES EN RELACIÓN CON LOS RÉGIMENES DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

La Ley 53/2002 ha introducido ciertas modificaciones en los preceptos reguladores del régimen simplificado y del régimen de la agricultura, ganadería y pesca. A la vista de la citada norma, podría pensarse que las modificaciones han tenido un gran alcance; sin embargo, se trata en este caso en gran medida, como en otros, de mejoras técnicas que no introducen novedades reales en el plano sustantivo.

5.1. Régimen simplificado (arts. 122 y 123 LIVA).

El alcance de la modificación introducida en el artículo 122 LIVA es mucho más modesto de lo que en un principio se podría pensar. En efecto, básicamente se han introducido en el precepto legal una serie de previsiones hasta ahora contenidas en normas reglamentarias, de manera que no existe novedad real de alcance sustantivo.

Únicamente se establece, en el apartado dos, número 3.º del precepto, una nueva causa de exclusión del régimen, por similitud con la normativa reguladora del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a saber: que las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios durante el año anterior, excluido el IVA, superen los 300.000 euros. En el caso de que el año anterior haya sido el de inicio de la actividad, el importe citado se elevará al año.

En cuanto al artículo 123 LIVA, la situación es parecida a lo que hemos visto ocurría con el precepto anterior. Aquí no se introduce novedad sustantiva alguna, y simplemente se eleva a rango legal el mecanismo de liquidación propio del régimen simplificado, que hasta ahora aparecía regulado en el Reglamento del Impuesto y, fundamentalmente, en la Orden Ministerial anual reguladora del régimen simplificado del IVA y del régimen de estimación objetiva del IRPF. Pero hay que insistir que no existe ninguna novedad o modificación en el plano sustantivo.

5.2. Régimen de la agricultura, ganadería y pesca (arts. 9.1.º, letra c); 124 y 134 bis LIVA).

En lo que se refiere al artículo 124, precepto en el que se regula el ámbito subjetivo de aplicación del régimen de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP), la única novedad sustantiva con-

siste en la inclusión de una nueva causa de exclusión del régimen, introducida a semejanza de lo que hemos visto en relación con el régimen simplificado y el de estimación objetiva del IRPF: a saber, que el volumen de adquisiciones en el año natural anterior exceda de 300.000 euros, elevándose al año esta cantidad cuando el año precedente fuera el de inicio de la actividad. Se trata de una modificación necesaria para mantener la coherencia y la coordinación en la regulación de los regímenes de las pequeñas y medianas empresas.

La Ley 53/2002 ha introducido, además, un nuevo precepto en la LIVA, el artículo 134 bis, en el que se establecen los ajustes que deben practicarse en los supuestos de comienzo o cese en la aplicación del REAGP. En definitiva, se trata de ciertas correcciones que deben practicarse cuando, de un año para otro, se pasa de tributar en el régimen general al REAGP o viceversa. Tales ajustes resultan razonables, dado el diferente sistema de deducciones que existe en cada uno de los regímenes citados y se encuentran amparados en el artículo 20.6 de la Sexta Directiva, según el cual,

«En caso de tránsito desde un régimen normal de imposición a uno especial, o a la inversa, los Estados miembros podrán tomar las medidas necesarias para evitar que el sujeto pasivo de que se trate obtenga ventajas injustificadas o sufra un perjuicio injustificado».

Los ajustes en cuestión pueden sistematizarse de la siguiente forma:

a) Tránsito del régimen general al REAGP. En este caso, los ajustes son dos:

- En primer término, es posible que existan bienes o servicios adquiridos por el empresario y que todavía no han sido utilizados, ni siquiera parcialmente, en la actividad. El IVA soportado por tales adquisiciones (dado que las mismas se efectuaron cuando era de aplicación el régimen general) fue deducible. Sin embargo, los bienes y servicios en cuestión se van a utilizar en la actividad una vez que resulta de aplicación el REAGP, régimen en el que no se permite la deducción del IVA soportado. De ahí que la norma obligue a rectificar las deducciones practicadas, ajustando así las deducciones a la utilización real de los bienes o servicios.
- En segundo lugar, cuando se produce el tránsito del régimen general al especial, puede ocurrir que existan productos naturales ya obtenidos por el empresario y todavía no vendidos, que lo serán una vez que sea de aplicación el régimen especial. El IVA soportado asociado a la producción de tales bienes fue deducible (pues se aplicó en su momento el régimen general); ahora, dado que los bienes se venderán durante la vigencia del REAGP, el empresario tendrá derecho a que le sea pagada la compensación agrícola (art. 134 LIVA), lo cual sólo tiene razón de ser si dicho IVA soportado no hubiera sido deducible.

Para evitar el beneficio de una «doble deducción» (vía deducción en sentido estricto y vía compensación), el artículo 134 bis LIVA impone una corrección y obliga al empre-

sario a ingresar el importe de la compensación (primero provisionalmente, según el valor fundado que estime que van a adquirir en el mercado los productos naturales, y luego definitivamente, en función de su precio real), anulándose así el beneficio de la doble deducción.

Veamos lo anterior con un ejemplo. Supongamos un agricultor, el señor «A», dedicado a la producción de naranjas, que en el año «n-1» ha tributado con aplicación del régimen general del impuesto, y que en el año «n» va a comenzar a tributar en el REAGP. Dicho agricultor tiene inventariados, a 31 de diciembre de «n-1», los siguientes bienes:

- *Semillas y abonos, cuyo precio de adquisición, excluido IVA, fue de 1.000 euros.*
- *Naranjas destinadas a la venta, cuyo valor de mercado se estima en 2.000 euros.*

Pues bien, los ajustes que deberá practicar «A», a la vista del nuevo artículo 134 bis LIVA, son los siguientes:

- *Por lo que se refiere a las semillas y abonos, el IVA soportado por su adquisición (que ascendió a 70 euros) fue deducible, conforme a las reglas del régimen general. Sin embargo, dado que tales semillas y abonos se van a utilizar en el período en que resulta de aplicación el REAGP (régimen que no permite la deducción del IVA soportado), habrá que proceder a la rectificación de la deducción practicada por importe de 70 euros, consignando dicha cantidad como «IVA a ingresar» a la Hacienda Pública.*
- *En cuanto a las naranjas, el IVA soportado por los bienes y servicios asociado a su producción fue deducible (conforme a las reglas del régimen general). Sin embargo, dado que tales productos se venderán con aplicación del REAGP, «A» tendrá derecho a que se le pague la compensación del 8 por cien prevista en el artículo 134.cinco LIVA, lo cual sólo se justifica en el caso de que el IVA soportado en relación con esos productos no hubiera sido deducible.*
- *Por ello, y para evitar el beneficio de una «doble deducción», se obliga a «A» a que ingrese el 8 por cien del valor estimado de las naranjas que tiene en inventario a 1 de enero del año «n», sin perjuicio de la rectificación correspondiente si el valor de venta real de éstas no se corresponde exactamente con el que se previó.*

b) Tránsito del REAGP al régimen general. En este caso, los ajustes procedentes son de signo contrario a los que vimos en la letra a) anterior: si allí dichos ajustes se traducían en ingresos que había de efectuar el empresario a la Hacienda Pública, en este caso lo que hay son deducciones que el empresario en cuestión tiene derecho a practicar. En concreto, los ajustes son los siguientes:

- *En el momento del tránsito de un régimen a otro, puede haber bienes o servicios adquiridos por el empresario y que todavía no se hayan utilizado en ninguna medida en la acti-*

vidad. El IVA soportado por tales bienes y servicios no fue deducible (pues así lo imponen las reglas del REAGP); sin embargo, dado que tales bienes y servicios se van a utilizar en un período en el que resulta de aplicación el régimen general, se permite al empresario que proceda a la deducción del impuesto correspondiente, soportado por su adquisición.

- Igualmente, puede haber productos naturales ya obtenidos, pero todavía no vendidos. El IVA asociado a su producción no fue deducible, ni tampoco se va a recuperar ese IVA soportado a través de la compensación prevista en el artículo 134.cinco LIVA (pues, en el momento de la venta de los productos naturales, el régimen aplicable es el general y no el REAGP). Por ello, se permite al empresario deducir, como si de un crédito frente a la Hacienda Pública se tratase, el importe de la compensación que, en caso de haberse aplicado el REAGP, se hubiera tenido derecho a percibir.

Supongamos el siguiente ejemplo. Sea un empresario, «B», dedicado a la producción de manzanas, que en el año «n-1» ha tributado en el REAGP y que en el año «n» pasa a tributar en el régimen general. A 31 de diciembre del año «n-1» cuenta con los siguientes bienes en stock:

- *Fertilizantes cuyo valor de adquisición, IVA excluido, ascendió a 2.000 euros.*
- *Manzanas ya obtenidas y todavía no vendidas, cuyo valor de mercado se estima en 1.000 euros.*

En este caso, el IVA soportado por la adquisición de los fertilizantes (140 euros) no fue deducible; sin embargo, dado que los mismos se van a usar durante el período en que resulta de aplicación el régimen general, la Ley permite que se proceda a dicha deducción. Por otra parte, el IVA asociado a la producción de las manzanas no fue deducible. En principio, la deducción de dicho IVA debería articularse mediante la compensación del 8 por cien, que «B» habría de percibir al vender las manzanas.

Sin embargo, como «B» va a vender las manzanas en un período en que no resulta de aplicación el REAGP, sino el régimen general, no recibirá compensación alguna. Por ello, se le permite deducir el importe de esa compensación que hubiera tenido derecho a percibir (por importe de 80) para evitar distorsiones.

Finalmente, hemos de indicar que los ajustes señalados no proceden respecto de los bienes de inversión adquiridos por el empresario, ya que éstos tienen su propio sistema de regularización de deducciones, que permite tener en cuenta los diversos regímenes que puede aplicar el empresario durante un período amplio, que generalmente es de cinco años contados desde la adquisición del bien de inversión (o diez, si se trata de bienes inmuebles: art. 107 LIVA).

Para terminar con esta exposición de las novedades introducidas en relación con el régimen de la agricultura, proceden las siguientes observaciones adicionales:

- En primer término, el artículo 134 bis LIVA señala expresamente que, a efectos de la regularización de deducciones por bienes de inversión, se estima que la prorrata de deducción aplicable en el REAGP es cero. En realidad, la doctrina administrativa y la de los autores siempre ha entendido que esto era así, lo cual, por otra parte, resultaba avalado por la redacción del artículo 101 LIVA, relativo a la deducción del IVA cuando existen sectores diferenciados de la actividad.

Imaginemos, por ejemplo, un agricultor, «A», que adquiere un tractor en el año «n-4», con aplicación del régimen general. El precio del tractor es de 10.000 euros y el IVA soportado, de 1.600 euros. El tractor entra en funcionamiento en el propio año «n-4». En el año «n», el empresario pasa a tributar con aplicación del REAGP.

En este caso, «A» habrá deducido los 1.600 euros en el año «n-4». Durante los tres años siguientes, y suponiendo que su prorrata se mantiene inalterada (y que sigue siendo, por lo tanto, del 100 por cien), no tendrá que practicar regularización alguna de dicha deducción. Ahora bien, en el año «n» (último año del período de regularización) deberá proceder a la oportuna regularización de la deducción que se practicó por el tractor, dado que el porcentaje de deducción en ese año es de cero.

De esta manera, el empresario deberá presentar declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año «n», en la que ingresará la quinta parte de los 1.600 euros que constituyeron el IVA soportado por el tractor.

- En segundo término, se introduce una aclaración en el artículo 9.1.º, letra c) LIVA. Según el precepto citado, en la redacción del mismo vigente a partir del 1 de enero de 2002, no hay autoconsumo de bienes cuando se produce el tránsito del régimen general al REAGP o viceversa. Pues bien, aclara ahora el precepto, en virtud de la modificación introducida en el mismo por la Ley 53/2002, que esto se entiende sin perjuicio de los ajustes que deban efectuarse en virtud del nuevo artículo 134 bis LIVA.
- Por último, lo dispuesto en el artículo 134 bis LIVA exige del adecuado desarrollo reglamentario. No obstante, en tanto no se apruebe dicho desarrollo, será de aplicación la norma transitoria contenida en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 53/2002, que prevé la aplicación de las normas reglamentarias establecidas en relación con el régimen especial del recargo de equivalencia para supuestos análogos de «entradas» y «salidas» en este régimen especial.

6. OTRAS MODIFICACIONES

Además de las ya citadas, la Ley 53/2002 ha introducido modificaciones en otros preceptos de la normativa reguladora del IVA. El alcance de estas novedades es diverso: en algunos casos, se

trata simplemente de introducir ciertas mejoras técnicas que no suponen ninguna modificación sustantiva; en otros, se trata de auténticas innovaciones en la normativa reguladora del impuesto, que comenzarán a producir sus efectos a partir del 1 de enero de 2003.

6.1. Renuncia a la exención en las operaciones inmobiliarias (art. 20.dos LIVA).

El artículo 20.dos LIVA regula la renuncia a la exención aplicable a las operaciones inmobiliarias (entregas de terrenos, aportaciones efectuadas en el marco del sistema urbanístico de compensación y segundas entregas de edificaciones). La novedad introducida en este precepto por la Ley 53/2002 es de carácter puramente «gramatical» y afecta exclusivamente a su párrafo segundo, en el cual se regula uno de los requisitos que condicionan la renuncia: a saber, que el adquirente del terreno o de la edificación tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la operación.

Para apreciar mejor el alcance de la modificación, reproducimos a continuación el precepto, incluyendo entre paréntesis la parte del mismo que ha sido suprimida y subrayando la parte que ha sido incorporada:

«(...)

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo (de sus actividades empresariales o profesionales) de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. A estos efectos, no se tomará en cuenta para calcular el referido porcentaje de deducción el importe de las subvenciones que deban integrarse en el denominador de la prorrata de acuerdo con lo dispuesto en el número 2.º del apartado dos del artículo 104 de esta Ley».

Como se observa, la modificación consiste simplemente en que la expresión «cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales» ha sido sustituida por la frase «cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales». La razón de esta innovación se encuentra en la sentencia del TJCE de 21 de marzo de 2000 (sentencia Gabalfrisa), referida al Reino de España y que declaró la incompatibilidad con la Sexta Directiva comunitaria de la regulación contenida en la Ley 37/1992 relativa a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad.

Dicha sentencia, entre otras cosas, aclaró que la «actividad empresarial o profesional», a efectos del IVA, comienza desde el momento en que se adquieren bienes o servicios «con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la misma», de manera que la realización de tales adquisiciones convierte a quien las efectúa en empresario o profesional a efectos

del impuesto. Frente a ello, la normativa interna española vigente en aquella fecha consideraba que la actividad empresarial sólo se iniciaba cuando comenzaban las «operaciones activas» de entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad.

Imaginemos un licenciado en Derecho, «A», que quiere dedicarse a la actividad de asesoramiento fiscal. El 1 de enero del año «n» alquila un local para dedicarlo a despacho profesional y en ese mismo mes adquiere el mobiliario de oficina y el equipo informático necesario para la actividad. Sin embargo, no comienza a prestar servicios de asesoría hasta el mes de junio del año «n».

Pues bien, con arreglo a la sentencia del TJCE de 21 de marzo de 2000, la actividad empresarial o profesional comienza el 1 de enero del año «n». Desde esa fecha, «A» tiene la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto, y las cuotas del IVA soportadas por el alquiler del local y por la adquisición del mobiliario y del equipo informático no son, no pueden ser, cuotas soportadas «antes del comienzo de la actividad», pues tales alquiler y adquisiciones suponen el inicio de la actividad. Se trata, eso sí, de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las prestaciones de servicios propias de la actividad.

En cambio, con arreglo a la normativa interna española vigente en la fecha citada, la actividad empresarial no se iniciaba hasta el mes de junio del año «n», y las cuotas del IVA soportadas hasta ese momento eran cuotas soportadas «con anterioridad al comienzo de la actividad».

La doctrina sentada por el TJCE en su sentencia de 21 de marzo de 2000 se incorporó a la Ley 37/1992 mediante la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2001. En lo que aquí interesa, la Ley 14/2000 desterró de la Ley del IVA la expresión «cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la actividad» y la sustituyó por la de «cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios propias de la actividad».

Sin embargo, el legislador mantuvo dicha expresión, probablemente por un descuido o error, en el artículo 20.dos LIVA. Dicho error es el que ahora se subsana, introduciendo la oportuna modificación en el precepto citado. De todo lo cual se deduce que la modificación de este precepto no aporta ninguna novedad sustantiva y supone, simplemente, una mejora técnica en la Ley 37/1992.

6.2. Supuestos de responsabilidad solidaria (art. 87.uno LIVA).

La Ley 37/1992 se ocupa, en su artículo 87, de los «responsables del impuesto», estableciendo diversos supuestos de responsabilidad, tanto solidaria como subsidiaria. Los apartados dos a cuatro del precepto tipifican supuestos de responsabilidad que despliegan sus efectos en el caso de las importaciones de bienes; en cambio, el apartado uno, que se refiere exclusivamente a la responsabilidad solidaria, tiene un alcance más general. Es este apartado uno el único afectado por la Ley 53/2002, la cual ha introducido en el mismo dos modificaciones:

- Por un lado, se suprime el supuesto de responsabilidad específico previsto para los servicios de telecomunicaciones.
- Por otro, se aclara el alcance de la responsabilidad solidaria.

Para comprender mejor el significado de las innovaciones introducidas por la Ley 53/2002, reproducimos a continuación el artículo 87.uno LIVA. Entre paréntesis figura la parte del mismo que ha sido suprimida por la Ley citada; subrayado aparece el párrafo incorporado por la misma:

«Artículo 87. Responsables del impuesto.

Uno. Responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente:

(1º). Los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto.

(2º). Los destinatarios de los servicios de telecomunicación que hubiesen admitido las facturas o documentos sustitutivos relativos a los mismos cuando no aparezca en ellos repercutido el impuesto en la forma establecida reglamentariamente y siempre que el prestador no esté establecido en la Comunidad Europea.)

A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder».

Examinamos a continuación las novedades citadas.

6.2.1. Supresión del supuesto específico previsto para los servicios de telecomunicaciones.

La Ley 53/2002 ha suprimido el número 2.º del artículo 87.uno LIVA, quedando el que hasta ahora figuraba en el número 1.º, como único supuesto de responsabilidad tipificado en dicho precepto. Para entender exactamente la razón y el alcance de dicha novedad, conviene hacer un breve análisis histórico del precepto suprimido, en los siguientes términos:

- a) El supuesto de responsabilidad solidaria previsto específicamente para los servicios de telecomunicaciones fue introducido por el Real Decreto-Ley 14/1997, de 29 de agosto, que entró en vigor el 1 de septiembre de 1997 (posteriormente tramitado como Proyecto de Ley, habiéndose aprobado con el mismo texto por la Ley 9/1998, de 21 de abril). Para ello, el legislador nacional no hizo más que utilizar las facultades que se le reconocen en la normativa comunitaria y, en particular, en el artículo 18.3 de la Sexta Directiva, según la cual,

«... los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede solidariamente obligada al pago del mismo».

De esta forma, el legislador nacional introducía una norma destinada a evitar el fraude fiscal en ciertos supuestos en los que el control del impuesto reviste particulares dificultades. En concreto, se trata de aquellos casos en que el prestador del servicio de telecomunicaciones es un empresario no comunitario y el destinatario de dicho servicio es un consumidor final domiciliado en la Península o en las Islas Baleares.

Imaginemos un empresario norteamericano («A»), no establecido en la Comunidad Europea, que presta servicios de telecomunicaciones a un consumidor final que tiene su domicilio en Madrid («B»). Con arreglo a las normas de localización previstas a efectos del IVA (en concreto, art. 70.uno.8.º LIVA), el servicio se entiende prestado en el territorio de aplicación del IVA español y está sujeto a dicho tributo.

El sujeto pasivo del impuesto es «A», y él es el obligado a repercutir el tributo sobre «B» y a ingresarlo a la Hacienda Pública. Ahora bien, el legislador es consciente de la dificultad de controlar a «A» y por ello, como medida de cautela, declara responsable solidario a «B», el consumidor final, para el caso de que éste haya aceptado una factura en la que no se haya repercutido el IVA.

Hay que aclarar que este problema no se plantearía en el caso de que «A» prestara el servicio a un empresario o profesional establecido en la Península o Islas Baleares. En tal supuesto, el servicio se entendería realizado en el territorio de aplicación del IVA español y estaría sujeto al tributo, pero operaría el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. De esta forma, «A» no tendría que cumplir ninguna obligación fiscal por razón del IVA en nuestro país, y será al empresario destinatario (sujeto pasivo del impuesto) a quien exigirá el tributo la Administración Pública.

Desde nuestro punto de vista, el supuesto de responsabilidad descrito no puede calificarse como exorbitante o desproporcionado. Está previsto para un caso específico (prestación de servicios de telecomunicaciones por empresarios no comunitarios para consumidores finales domiciliados en el ámbito espacial de aplicación del tributo) en el que resulta muy complicado articular el cumplimiento forzoso de la norma y garantizar la efectividad de los derechos de la Hacienda Pública.

El legislador, ante esta situación, evitó soluciones drásticas (como hubiera sido el declarar sujeto pasivo del impuesto al consumidor final) y optó por declarar a éste responsable solidario del tributo, pero no en cualquier supuesto de impago del mismo, sino sólo para el caso en que éste «hubiera aceptado una factura sin repercusión del IVA». Desde nuestro punto de vista, esta redacción legal indica que, si el impuesto ha sido repercutido por el empresario no comunitario, no procede después responsabilidad alguna por parte del destinatario de la operación, ni aun en el caso de que dicho empresario no haya ingresado el impuesto.

Así, en el caso anterior, si el empresario «A» repercute el impuesto a través de la correspondiente factura y luego no lo ingresa a la Hacienda Pública, no podrá ésta exigir responsabilidad alguna a «B». En este caso, la Administración tributaria sólo podrá dirigirse contra el empresario «A» para hacer efectivo el cumplimiento forzoso del impuesto.

La responsabilidad sólo actúa cuando el impuesto no ha sido repercutido y, por lo tanto, el consumidor final no lo ha pagado al empresario no comunitario (el cual, obviamente, tampoco lo habrá ingresado a la Hacienda Pública española). Se trata, por tanto, de un supuesto en el que el consumidor final ha recibido un servicio sujeto al impuesto por el que no ha pagado IVA alguno: la responsabilidad implica, simplemente, que el impuesto que debería haber pagado el consumidor final al prestador no comunitario (para que éste, a su vez, lo ingresara a la Hacienda Pública) se paga directamente a la Hacienda Pública.

Siguiendo con el ejemplo anterior, si «A» no ha repercutido el IVA sobre «B», y éste ha pagado exclusivamente el precio del servicio sin impuesto, podrá la Hacienda Pública exigir el pago del tributo a «B».

b) Las nuevas normas de localización de los servicios electrónicos, contenidas en el artículo 70.uno.4.º LIVA implican, como hemos visto con anterioridad, que los servicios de esta índole prestados por empresarios no comunitarios para consumidores finales domiciliados en la Península o Islas Baleares están sujetos al IVA español. El sujeto pasivo del impuesto, en tales casos, es el prestador no comunitario, de manera que será éste el que deberá cumplir las obligaciones, tanto materiales como formales, exigidas por la normativa del mismo.

Ahora bien, es obvio que la Hacienda Pública vuelve a encontrarse en una posición ciertamente débil para obligar al sujeto pasivo a cumplir sus obligaciones tributarias, como ocurría en el caso de los servicios de telecomunicaciones. Si el empresario no comunitario no procede al cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, no va a resultarle fácil a la Administración tributaria articular el cumplimiento forzoso de las mismas. Incluso podemos considerar que el problema se plantea con mayor virulencia en el caso de los servicios electrónicos que en el de los servicios de telecomunicaciones, dado que en este último sector operan, por lo general, pocas empresas de gran tamaño, en tanto que los servicios electrónicos se prestan por todo tipo de operadores, grandes, medianos y pequeños, lo que dificulta la labor de control que corresponde a la Administración.

Ante esta situación, el Proyecto de Ley de Medidas para 2003, con toda lógica desde nuestro punto de vista, previó la aplicación del supuesto de responsabilidad específico previsto para los servicios de telecomunicaciones, al caso de los servicios electrónicos, y con las mismas limitaciones: la responsabilidad sólo procedería cuando, siendo el prestador del servicio un empresario no comunitario y el destinatario un consumidor final domiciliado en la Península o Islas Baleares, este último «hubiera aceptado una factura sin IVA». Quedaba descartada la responsabilidad, como hemos visto anteriormente, en el caso de que el consumidor final hubiera soportado el tributo, aun cuando el prestador no comunitario no lo hubiera ingresado a la Hacienda Pública.

Sin embargo, y tal como recogió puntualmente la prensa, el Consejo de Estado consideró desproporcionada la norma en cuestión, y como consecuencia la misma fue eliminada del Proyecto de Ley. Ello implicó, por pura coherencia, la supresión de la responsabilidad también para el supuesto de las telecomunicaciones, sector este en el que había venido operando desde 1997. De esta forma, no sólo no se amplió el supuesto de responsabilidad específico, sino que el mismo ha desaparecido totalmente de la Ley 37/1992.

Para terminar, podemos plantearnos si, una vez suprimido el supuesto de responsabilidad específico citado, los casos contemplados en el mismo pueden ser subsumidos en la actual redacción del artículo 87.uno LIVA. Dicho precepto, como hemos visto, declara responsables solidarios del impuesto a «los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto».

En primer término, existe una clara diferencia entre ambos supuestos de responsabilidad. En efecto, para que despliegue sus efectos la norma contenida en el artículo 87.uno LIVA, en su redacción vigente, es necesario en todo caso que concurra el elemento subjetivo, dolo o culpa, en el destinatario de la operación. Tal elemento subjetivo, sin embargo, no se exigía en el suprimido número 2.º del artículo 87.uno LIVA, de manera que podía entenderse que éste consagraba un supuesto de responsabilidad objetiva, más amplio que el tipificado en el actual artículo 87.uno LIVA (anterior art. 87.uno.1º LIVA).

Pero hay una cuestión, todavía más importante, que podemos plantearnos. Cuando un destinatario de servicios electrónicos acepta una factura sin IVA, ¿elude, «mediante omisión culposa, la correcta repercusión del impuesto», e incurre en el supuesto de responsabilidad del artículo 87.uno LIVA? O lo que es lo mismo, ¿existe, en tal caso, una «obligación» por parte del destinatario de la operación de «exigir» que se le repercuta el impuesto, cuyo incumplimiento determinaría la concurrencia del supuesto de responsabilidad citado? La cuestión tiene enorme trascendencia, porque el artículo 87.uno LIVA no se limita a los servicios electrónicos, sino que tiene alcance general.

Habrá que esperar a que se pronuncien los órganos, administrativos y jurisdiccionales, competentes para proceder a la interpretación de las normas, que serán los que deberán precisar el alcance del supuesto de responsabilidad tipificado en el artículo 87.uno LIVA. Desde un punto de vista estrictamente gramatical podría defenderse la procedencia del supuesto de responsabilidad en el caso citado. No obstante, también puede entenderse que, de acuerdo con el artículo 88 LIVA, la obligación de repercutir corresponde exclusivamente al sujeto pasivo del impuesto. Al destinatario de la operación le corresponde la obligación de soportar dicha repercusión, pero no la de exigir que se efectúe la misma. No habría, por tanto, «omisión culposa o dolosa» por el hecho de aceptar una factura sin IVA.

6.2.2. Determinación del alcance de la responsabilidad.

La Ley 53/2002 ha concretado que la responsabilidad a que hace referencia el artículo 87.uno LIVA alcanza, en su caso, «a la sanción que pueda proceder». Se trata de una precisión que hasta ahora no se reflejaba en el artículo 87 LIVA y que concreta el alcance de la responsabilidad en que incurre el destinatario de la operación.

6.3. Nuevos supuestos de aplicación del tipo reducido del 7 por ciento (art. 91.uno. números 1.6.º y 3 LIVA).

La Ley 53/2002 ha introducido dos nuevos supuestos de aplicación del tipo reducido del 7 por ciento, que se exponen a continuación.

6.3.1. Productos de higiene femenina (art. 91.uno.1.6.º LIVA).

La Ley 53/2002 ha declarado aplicable el tipo impositivo reducido del 7 por ciento a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de «compresas, tampones y protegeslips». Es ésta, posiblemente, la modificación operada por la Ley 53/2002 en materia de IVA de la que con más fruición se ha ocupado la prensa general y la que ha adquirido una mayor relevancia en el plano de la opinión pública. En relación con ella proceden las consideraciones siguientes:

- a) En primer término, la aplicación del tipo reducido en este caso es perfectamente compatible con la normativa comunitaria. En particular, el supuesto es perfectamente subsumible en la categoría número 3 del Anexo H de la Sexta Directiva, que permite a los Estados miembros la aplicación del tipo reducido del impuesto a los siguientes bienes:

«Productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina».

- b) En segundo lugar, el tipo reducido se aplica exclusiva y estrictamente a compresas, tampones y protegeslips: a los restantes productos de higiene personal se les aplicará el tipo general del 16 por ciento. Así lo indica inequívocamente la redacción del artículo 91.uno.1.6.º LIVA que, en la redacción dada por la Ley 53/2002 dispone en su último párrafo que:

«No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips».

Este criterio de interpretación estricta viene avalado, además, por la doctrina del TJCE que, reiteradamente, ha indicado que las normas que constituyen excepción a los principios generales (tales como las que establecen exenciones o tipos reducidos del impuesto), deben interpretarse de forma estricta.

- c) Por último, aunque el artículo 91.uno.1.6º LIVA declara aplicable el tipo impositivo reducido, en el caso de tampones, compresas y protegeslips, únicamente a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de tales bienes, hay que tener en cuenta la norma contenida en el párrafo primero del artículo 91.tres LIVA, según la cual:

«Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos».

Por lo tanto, el tipo reducido será también de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por resultado inmediato la obtención de algunos de los bienes citados, aun cuando tales operaciones deban calificarse como prestaciones de servicios de acuerdo con los criterios establecidos al efecto en los artículos 8 y 11 LIVA.

6.3.2. Ejecuciones de obra para la construcción de garajes.

La Ley 53/2002 ha añadido un nuevo número 3.º al artículo 91.uno.3 LIVA, de acuerdo con el cual se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento a las siguientes operaciones:

«Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1.º anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas Comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades».

En relación con este nuevo precepto, y teniendo en cuenta la doctrina administrativa elaborada desde el año 1986 para el número 1.º del artículo 91.uno.3 LIVA, proceden las siguientes consideraciones:

a) Para que proceda la aplicación del tipo reducido es necesario que se trate de operaciones que tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra. En este sentido, se considera como ejecución de obra o, más bien, por contrato de obra, aquel en virtud del cual una persona (contratista) se obliga a ejecutar una obra en beneficio de otra (promotor) que, a su vez, se obliga a pagar un precio por ella. Distinto del contrato de obra es el arrendamiento de servicios: en aquel caso, lo prometido es la obra o resultado del trabajo; en éste, lo prometido es la prestación del trabajo en sí mismo, con independencia del resultado final.

No se aplicará el tipo reducido, por tanto, a las adquisiciones de materiales efectuadas por la Comunidad de Propietarios, ni aun cuando dichos materiales se destinen por ésta a ser entregados al constructor para efectuar la construcción del garaje. En este caso, nos hallamos ante entregas de materiales a la Comunidad, y no ante auténticas ejecuciones de obra.

b) Es irrelevante que la ejecución de obra tenga, a efectos del IVA, la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios. En ambos casos procederá la aplicación del tipo reducido si se cumplen todos los requisitos legales.

c) Sólo procede la aplicación del tipo reducido si se trata de contratos directamente formalizados entre el contratista y una Comunidad de Propietarios de una edificación o parte de la misma «destinada principalmente a viviendas» (art. 91.uno.3.3.º LIVA, en relación con el número 1.º del mismo precepto). La expresión «directamente formalizados» debe consi-

derarse equivalente a «directamente concertados», cualquiera que sea la forma, verbal o escrita, de los referidos contratos. Por otra parte, se considerarán «principalmente destinadas a viviendas» aquellas edificaciones en las que al menos el 50 por cien de la superficie construida se destine a dicha utilización, y por «vivienda» aquel edificio destinado a «habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica».

- d) Es necesario que la ejecución de obra tenga por objeto «la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones» y que dichas ejecuciones de obra «se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de las Comunidades de Propietarios citadas». A la vista del número 1.º del artículo 91.uno.3 LIVA (que prevé la aplicación del tipo reducido a las ejecuciones de obra «consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas incluidos los garajes en ellas situados»), parece que hay que entender que el nuevo supuesto de tipo reducido resultará de aplicación esencialmente en el caso de edificaciones ya construidas y que carecen de plazas de garaje, siendo así que la Comunidad de Propietarios correspondiente decide encargar a un empresario la construcción de plazas de garaje para la edificación en cuestión.

Se trata, en definitiva, de supuestos en los que la construcción de los garajes constituye una obra independiente de la del edificio (y normalmente posterior a ésta), lo que muestra que el legislador nacional ha interpretado generosamente las posibilidades admitidas por la Sexta Directiva para el establecimiento de tipos reducidos. Ésta, en efecto, establece en diversos preceptos la posibilidad de que los Estados miembros establezcan tipos reducidos en operaciones relativas a «viviendas», y al amparo de ello el legislador nacional ha establecido diversos supuestos de tipo reducido relativos a viviendas, pero que amparan también a otros elementos, tales como garajes o anejos, en cuanto que resultan accesorios de la operación relativa a la vivienda (entrega de plazas de garaje cuando se transmiten conjuntamente con una vivienda: art. 91.uno.1.7.º LIVA; ejecuciones de obra para la construcción de viviendas y, en su caso, de los garajes en ellas situados: art. 91.uno.1.1.º LIVA).

Ahora, sin embargo, lo que parece admitirse es la aplicación del tipo reducido para unas operaciones relativas a garajes y que no son accesorias, ni pueden subsumirse en otras más amplias relativas a viviendas, pues se efectúan al margen y con independencia de la obra relativa a la vivienda (que normalmente tuvo lugar en un momento anterior). Lo cual puede plantear ciertos problemas, como se expone en la letra siguiente.

- e) Es necesario que el número de plazas de garaje a adjudicar a cada propietario no exceda de dos unidades. De esta forma, se establece un paralelismo entre el precepto que comentamos y el artículo 91.uno.1.7.º LIVA, que también limita el número de plazas de garaje que pueden ser entregadas con aplicación del tipo reducido a dos unidades.

Esta limitación puede dar lugar a la aplicación de diversos tipos, el general y el reducido, para una misma ejecución de obra. Lo cual obligará a determinar la base imponible correspondiente a cada uno de los tipos citados de acuerdo con el artículo 79.dos LIVA en el caso

de que se haya pactado un precio único para la totalidad de la ejecución de obra. Asimismo, en la factura que eventualmente se emita habrá que distinguir la parte de contraprestación gravada al tipo general y la parte restante, gravada al tipo reducido.

Imaginemos, por ejemplo, que una comunidad de propietarios de un edificio en régimen de propiedad horizontal, integrada por diez personas físicas, decide promover la construcción de veinticinco plazas de garaje. A cinco de los propietarios se les adjudicarán dos plazas a cada uno; a los otros cinco se les adjudicarán tres plazas. El precio pactado por la obra total es de 500.000 euros.

En este caso, la ejecución de obra tributará al tipo reducido por lo que se refiere a veinte plazas de garaje, y al general del 16 por ciento por lo que se refiere a las cinco restantes. Suponiendo que todas las plazas son iguales y que su valor de mercado es idéntico, ello significa que el constructor repercutirá el tipo general sobre 10.000 euros y el reducido sobre 400.000 euros.

La limitación numérica a que venimos haciendo referencia parece tener por objeto que en la ejecución de obra para la construcción de los garajes se aplique el tipo reducido sólo en la medida en que dicho tipo reducido sea también de aplicación en la ulterior entrega de las plazas efectuada por la Comunidad de Propietarios para los adjudicatarios de las mismas. Dado que el artículo 91.uno.1.7.º LIVA dispone que el tipo reducido sólo se aplica, en el caso de las entregas de plazas de garaje, a dos unidades, parece razonable que en la ejecución de obra el tipo reducido se limite a esas mismas dos unidades.

Sin embargo, el argumento anterior, que en principio parece razonable, choca con una dificultad evidente. En efecto, según hemos indicado anteriormente, parece que estas ejecuciones de obra para la construcción de garajes a que se refiere el artículo 91.uno.1.3.º LIVA son independientes completamente de cualquier actuación relativa a viviendas (pues si no lo fueran, procedería la aplicación del art. 91.uno.1.1.º LIVA y el número 3.º resultaría innecesario). Ello significa que la ulterior adjudicación de la plaza de garaje por parte de la Comunidad al propietario será también una operación autónoma, independiente de cualquier entrega de vivienda, por lo cual a dicha entrega de la plaza no le resultará de aplicación el tipo reducido del 7 por ciento. Siendo esto así, no parece que el establecimiento de este nuevo tipo reducido del artículo 91.uno.1.3.º LIVA vaya a resultar de mucha utilidad, pues en todo caso las plazas de garaje llegarán a sus propietarios gravadas al tipo impositivo del 16 por ciento.

Supongamos que la comunidad de propietarios de un edificio situado en Madrid, cuya construcción terminó en 1980 y que carece de plazas de garaje, encarga ahora la construcción, en terrenos de la comunidad, de dos plazas por vivienda a un constructor. En la operación realizada por el constructor para la comunidad se aplicará el tipo reducido previsto por el artículo 91.uno.1.3.º LIVA. La posterior adjudicación de las plazas de garaje por parte de la comunidad a los propietarios constituye, según reiterada doctrina administrativa,

una entrega de bienes a efectos del IVA gravada por el impuesto. Pues bien, a esta entrega no le resulta de aplicación el tipo reducido del impuesto (pues ni el número 1º ni el número 3º del art. 91.uno.3 LIVA resultan aquí procedentes), por lo que la misma se gravará al tipo general. De esta forma, los propietarios recibirán las plazas de garaje gravadas al tipo del 16 por ciento, con lo cual el tipo reducido aplicado en la fase anterior no supondrá para ellos beneficio alguno.

- f) Se exige que las plazas de garaje sean «complementarias» de la edificación destinada a vivienda. Ello implica, desde nuestro punto de vista, que las plazas de garaje han de estar funcionalmente vinculadas a las viviendas y han de servir a sus propietarios (tanto si se trata de uso propio, como si se destinan al arrendamiento o a otra utilización diferente). Existiendo dicha vinculación funcional, la configuración registral de los garajes resulta, en principio y desde nuestro punto de vista, irrelevante para la aplicación o no del tipo reducido.
- g) De la redacción del precepto, parece desprenderse que la aplicación del tipo reducido sólo procede en el caso de que las plazas de garaje se destinen por la Comunidad a su adjudicación a los propietarios que forman la misma. Si las plazas de garaje se destinan por la Comunidad para su venta a terceros ajenos a la misma, parece que no resultaría de aplicación el tipo reducido. Esto puede plantear problemas para el empresario que realiza la ejecución de obra, que para determinar el tipo impositivo aplicable a dicha ejecución, deberá estar a las manifestaciones de la Comunidad de Propietarios en cuanto al destino de las plazas de garaje. Al respecto, parece que por vía reglamentaria debería articularse un mecanismo similar al previsto para la aplicación del tipo reducido correspondiente a las obras de albañilería (arts. 91.uno.2.15.º LIVA y 26 RIVA), exigiendo de la Comunidad de Propietarios una declaración en la que por ésta se manifieste que concurren los requisitos necesarios para la aplicación del tipo reducido.

6.4. Cuotas del IVA deducibles (art. 92.uno LIVA).

La modificación introducida en este precepto es una simple mejora técnica, que no implica novedad sustantiva alguna. En efecto, en el artículo 92.uno LIVA se enumeran las cuotas del IVA que tienen la consideración de deducibles, incluyendo tanto las soportadas por repercusión en sentido estricto, como las soportadas por «autorrepercusión» (en los casos de inversión del sujeto pasivo, autoconsumos internos de bienes y adquisiciones intracomunitarias de bienes), como las satisfechas por importaciones de bienes.

Imaginemos, por ejemplo, un profesional, «A», dedicado a la actividad de abogacía, que tiene su despacho en Huelva. En el mes de enero del año «n» ha adquirido diverso material de oficina a un empresario de su localidad, por un precio de 1.000 euros (más IVA). Asimismo, ha importado un ordenador de Japón, por el que ha pagado el IVA correspondiente (320 euros). Ha recibido un servicio de publicidad que le ha prestado un empresario británico, por impor-

te de 3.000 euros, habiéndose «autorrepercutido» el abogado «A» el IVA correspondiente (480 euros). Finalmente, ha adquirido a un empresario portugués diversas revistas especializadas, por importe de 5.000 euros, habiendo emitido «A» la autofactura correspondiente a la adquisición intracomunitaria realizada, en la que se ha «autorrepercutido» el IVA al tipo impositivo procedente, que es el 4 por ciento (160 euros).

En este supuesto, y partiendo, como es razonable, de que el abogado «A» aplica una prorratea de deducción del 100 por cien, podrá el mismo deducir en la declaración-liquidación del primer trimestre del año «n» las siguientes cuotas (siempre que se cumplan todos los requisitos exigidos por la normativa al efecto):

- *Las correspondientes a la adquisición del material de oficina, que son cuotas deducibles de acuerdo con el artículo 92.uno.1.º LIVA.*
- *Las satisfechas a la Aduana por la importación del ordenador, deducibles según el número 2.º del propio artículo 92.uno LIVA.*
- *Las «autorrepercutidas» por el servicio de publicidad, citadas como cuotas deducibles en el número 3.º del artículo 92.uno LIVA, dado que se trata de cuotas soportadas por prestaciones de servicios comprendidas en el artículo 84.uno.2.º LIVA.*
- *Las «autorrepercutidas» por la adquisición intracomunitaria de bienes, que son asimismo cuotas deducibles de acuerdo con el artículo 92.uno.4.º LIVA.*

Pues bien, en el número 3.º de dicho precepto se citaba, como único supuesto de cuotas deducibles en el caso de autorrepercusión por inversión del sujeto pasivo, el del artículo 84.uno.2.º LIVA. Es cierto que en este precepto se regula el supuesto general de inversión del sujeto pasivo, pero también lo es que, desde el 1 de enero de 2000, hay otro supuesto de inversión que determina la existencia de las correspondientes cuotas «autorrepercutidas» deducibles: el del artículo 140 quinque LIVA, incluido en el régimen especial del oro de inversión. Pues bien, lo que ha hecho el legislador es, simplemente, incluir en el número 3.º del artículo 92.uno.3.º LIVA, junto a la mención del artículo 84.uno.2.º, la del artículo 140 quinque de la Ley.

Imaginemos un fabricante de oro de inversión (esto es, oro que reúne los requisitos del art. 140 LIVA) que efectúa una entrega de oro por él fabricado a otro empresario que se dedica a la comercialización de dicho tipo de oro. El precio del oro alcanza los 10.000 euros, y el fabricante ha renunciado a la exención del IVA aplicable en este tipo de entregas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 140 ter LIVA y 51 ter RIVA.

El sujeto pasivo correspondiente a la entrega efectuada es el adquirente, de acuerdo con el artículo 140 quinque LIVA, el cual deberá emitir la «autofactura» correspondiente y «autorrepercutirse» el IVA, aplicando el tipo impositivo general (lo que supone, en el caso planteado, una cuota de 1.600 euros). Esa cuota «autorrepercutida» constituye para el adquirente, al mismo tiempo, una cuota deducible, que podrá consignar como tal en la correspondiente declaración-liquidación del impuesto.

Para terminar, queremos insistir en que la nueva redacción dada al artículo 92.uno.3.º LIVA por la Ley 53/2002 no significa que las cuotas soportadas por «autorrepercusión» en los supuestos de inversión del sujeto pasivo contemplados en el artículo 140 quinque LIVA sean deducibles a partir del 1 de enero de 2003 y no lo fueran con anterioridad. Tales cuotas han sido deducibles desde siempre, desde que se introdujo el régimen especial del oro de inversión por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre (que entró en vigor el 1 de enero de 2000), pues así se señala expresamente en el artículo 26 ter.D.1.a) de la Sexta Directiva. Como hemos indicado, lo que se ha introducido es una mejora técnica, pues se ha enmendado un «olvido» de la Ley 55/1999, pero nada más. No hay novedad sustantiva en este caso, en definitiva.

6.5. Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad (art. 101.uno LIVA).

Nuevamente, el legislador ha venido aquí a incorporar una precisión técnica que supone una indudable mejora de la normativa reguladora del tributo. En este caso, dicha precisión se refiere al régimen de deducción en el sector diferenciado de la actividad constituido por las operaciones de cesión de créditos y préstamos.

En efecto, como se recordará, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2002, introdujo un nuevo «sector diferenciado de la actividad *ex lege*» a efectos del IVA, constituido por las «operaciones de cesión de créditos y préstamos» (letra d´) del artículo 9.1.º.c) LIVA, incorporada por la citada Ley 24/2001). Ello implicaba, en cuanto al régimen de deducciones, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 101 LIVA, que se ocupa, precisamente, del «régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional».

Sin entrar ahora en un análisis en profundidad de lo que en el IVA supone la institución de los «sectores diferenciados», sí podemos decir, con carácter general, que con ella se pretende aislar y dar un tratamiento específico y separado a determinadas actividades que presentan particularidades en cuanto al régimen de deducción del IVA soportado. Esas particularidades pueden deberse a la aplicación de regímenes especiales del impuesto, o a que un mismo empresario realiza simultáneamente actividades que generan el derecho a la deducción del IVA soportado y otras que no generan dicho derecho.

Así, los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia presentan particularidades concretas en cuanto a su régimen de deducciones, por lo que conviene «aislar» las actividades correspondientes respecto de las demás realizadas por el empresario o profesional. De la misma manera ocurre cuando se realizan actividades con porcentajes de deducción muy diferentes: conviene aplicar con separación el régimen de deducciones a cada sector, para evitar que un sector pueda «contaminar» a otro con características de deducibilidad diferentes, lo que podría traducirse en perjuicios para el propio empresario o para la Hacienda Pública.

La filosofía de la institución citada consiste en que a cada sector se debe aplicar su régimen de deducciones, tomando en cuenta exclusivamente las operaciones realizadas en el sector corres-

pondiente, y al margen de otras operaciones que el sujeto pasivo haya podido realizar y que corresponderán a otro sector de la actividad. En definitiva, esta institución, como la de la prorrata especial, trata de adecuar las deducción del IVA soportado a la realidad de las operaciones realizadas por el empresario o profesional.

Pues bien, lo anterior significa que, dentro de cada sector, el empresario o profesional podrá aplicar la regla de prorrata general o la de prorrata especial conforme a los criterios del artículo 102 LIVA. Ello es así salvo en el caso de los sectores diferenciados determinados por la aplicación de regímenes especiales, pues aquí no tiene sentido la distinción entre prorrata general-prorrata especial.

De acuerdo con lo anterior, la Ley 37/1992, en su redacción vigente hasta el 1 de enero de 2002, preveía en el párrafo segundo de su artículo 101.uno, la posibilidad de aplicación de la prorrata especial en cada uno de los sectores diferenciados «determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letras a) y c) de esta Ley», esto es, todos los sectores diferenciados, salvo los determinados por la aplicación de regímenes especiales. Ahora bien, este precepto no fue modificado por la Ley 24/2001 y mantuvo la redacción reproducida, incluso aun cuando la Ley citada, como se apuntó anteriormente, había introducido un nuevo supuesto de sector diferenciado en la letra d) del artículo 9.1.º.c) LIVA.

La consecuencia de lo anterior es que en el sector diferenciado constituido por las «operaciones de cesión de créditos y préstamos», introducido con efectos a partir del 1 de enero de 2002, no se ha podido aplicar el régimen de prorrata especial a lo largo de dicho año. El legislador pareció pensar que, dado que las operaciones de cesión de créditos y préstamos están en todo caso exentas del impuesto (art. 20.uno.18.º LIVA), no generan el derecho a deducir el IVA soportado y, por lo tanto, no tiene sentido aceptar la posibilidad de prorrata especial, pues, en todo caso, la prorrata del sector sería cero.

Sin embargo, esta idea no es del todo correcta, dado que, de acuerdo con el artículo 94.uno.3.º LIVA, las operaciones de cesión de créditos y préstamos, aun cuando resulten exentas del impuesto (o no sujetas al mismo, por aplicación de las reglas de localización del tributo), generan el derecho a deducir el IVA soportado por el empresario que las efectúa en dos casos: cuando el destinatario de la operación esté establecido fuera de la Comunidad Europea, o cuando la cesión esté directamente relacionada con una exportación. Ello implica que, dentro del sector constituido por las operaciones de cesión de créditos y préstamos pueden efectuarse operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no generan dicho derecho, por lo cual parece razonable admitir la aplicación, dentro de dicho sector, del régimen de prorrata especial.

Imaginemos, por ejemplo, un empresario dedicado a la actividad de cesión de créditos con dos modalidades: cesión a adquirentes comunitarios y cesión a destinatarios de fuera de la Comunidad Europea, siendo así que las primeras suponen el 70 por cien del total. Ha adquirido un programa informático específico, especialmente adaptado a sus necesidades, que utiliza exclusivamente para las operaciones de cesión a destinatarios extracomunitarios, por el que ha soportado IVA por importe de 320 euros.

Si el empresario aplica la prorrata especial, podrá deducir la totalidad del IVA soportado por la adquisición del programa informático, pues el mismo se utiliza exclusivamente en operaciones que generan el derecho a la deducción del IVA soportado. En cambio, si se aplica la prorrata general, sólo podrá deducir el 30 por cien de dicho IVA soportado (96 euros), pues en este caso no se toma en consideración la afectación real del programa informático y sí sólo el total de operaciones realizadas dentro del sector.

Pues bien, ésta es la modificación que la Ley 53/2002 ha introducido en el artículo 101.º uno LIVA, que afecta exclusivamente a su párrafo segundo. De esta forma, hasta el 31 de diciembre sólo se ha podido aplicar la prorrata especial en los sectores diferenciados regulados en el artículo 9.1.º.c), letras a) y c) LIVA, en tanto que a partir del 1 de enero de 2003, será también de aplicación al sector diferenciado regulado en la letra d) del precepto citado.

Queda, por lo tanto, un solo año, el año 2002, en el que la prorrata especial no ha sido de aplicación en el sector de cesión de créditos y préstamos. No es ésta una situación razonable, desde nuestro punto de vista, y quizá por ello hubiera sido conveniente que el legislador hubiera dado carácter retroactivo a esta norma, con efectos a partir del 1 de enero de 2002, fecha en que se introdujo, como queda dicho, el sector diferenciado en cuestión.

6.6. Conservación de facturas correspondientes a operaciones que tienen por objeto oro de inversión (art. 140 sexies LIVA).

La Ley 53/2002 ha incorporado un nuevo precepto en la Ley 37/1992, el artículo 140 sexies, ubicado en el Capítulo correspondiente al régimen especial del oro de inversión. En dicho precepto se fija en cinco años el plazo de conservación de las copias de las facturas, así como de los registros correspondientes a operaciones que tengan por objeto oro de inversión.

Ello supone una excepción a la regla general en esta materia, establecida en el artículo 7.º del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, según la cual los empresarios o profesionales están obligados a conservar las copias de las facturas correspondientes a las operaciones por ellos realizadas «durante el período de prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias afectadas por las operaciones correspondientes». Ese plazo de prescripción, como se sabe, está fijado actualmente en cuatro años.

La razón de este plazo específico de cinco años en este supuesto particular se encuentra en la Sexta Directiva comunitaria y, en concreto, en su artículo 26 ter, letra E, que dispone lo que sigue:

«E. Obligaciones especiales de los operadores de oro de inversión.

Los Estados miembros, como mínimo, velarán por que los operadores de oro de inversión lleven un registro de toda transacción importante de oro de inversión y conserven la documentación que permita la identificación del cliente de dicha operación.

Los operadores deberán conservar esta información durante al menos cinco años.

Los Estados miembros podrán aceptar obligaciones equivalentes en virtud de medidas adoptadas con arreglo a otra normativa comunitaria, como la Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, en cumplimiento de los requisitos del párrafo primero.

Los Estados miembros podrán imponer obligaciones más rigurosas, en particular normas que obliguen a llevar registros especiales o impongan requisitos de contabilidad especiales».

En el momento en que se incorporó a nuestra normativa interna el régimen especial del oro de inversión (incorporación operada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2000) el plazo de prescripción fijado en la Ley General Tributaria era de cinco años. No era necesario, por tanto, articular una especial obligación de conservación de facturas y registros durante cinco años, ya que dicha obligación se imponía ya por la normativa tributaria general (art. 7.º del RD 2402/1985 citado, en conexión con el art. 66 de la Ley General Tributaria).

Sin embargo, la reducción del plazo de prescripción de cinco a cuatro años exige ahora una norma específica para el régimen del oro de inversión en la que se articule lo previsto en el párrafo segundo del artículo 26 ter de la Directiva. Esa norma específica es la que se contiene en el nuevo artículo 140 sexies al que aquí nos hemos referido.

6.7. Devolución del impuesto (art. 115.tres LIVA).

El artículo 115 LIVA regula los supuestos generales de devolución del IVA. Hasta ahora, la Dirección General de Tributos había mantenido una postura reiterada según la cual, la recuperación del impuesto soportado a través del mecanismo de la devolución exigía el cumplimiento de ciertos requisitos subjetivos, objetivos, temporales y formales, sin los cuales no cabía dicha devolución, lo que implicaba la necesidad de acudir al sistema de compensación propio del impuesto.

Pues bien, la nueva redacción del artículo 115.tres LIVA parece apuntar en otra dirección, al indicar, en su primer párrafo, que:

«En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del impuesto. No obstante, cuando la citada declaración-liquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación».

De lo anterior se deduce, claramente, que aun cuando la declaración-liquidación en que se solicita la devolución (esto es, la declaración-liquidación del último trimestre del año) se presente fuera

de plazo, procederá la devolución. Los requisitos temporales condicionantes del derecho a la devolución han dejado de tener, de esta forma, alcance sustantivo, y ya no revisten un carácter esencial. Lo único que ocurre es que, en estos casos, la Administración seguirá disponiendo de un plazo de seis meses (contados desde la fecha en que se presente la declaración) para proceder a la devolución.

6.8. Régimen de depósito distinto de los aduaneros (Anexo quinto, letra b) LIVA).

El régimen de depósito distinto de los aduaneros es un régimen suspensivo, que implica la no exigencia del impuesto respecto de las operaciones que tienen por objeto bienes que se encuentran al amparo de dicho régimen. Una vez que concluye el régimen, no procederá exigencia alguna del impuesto si los bienes son exportados o son objeto de entrega intracomunitaria, pero sí en el caso de que se destinen a su consumo en el territorio de aplicación del impuesto.

Pues bien, el régimen en cuestión ha estado afectado tradicionalmente por una limitación, a saber, la de que el mismo no podía ser aplicado a los bienes destinados a ser entregados a consumidores finales. Sin embargo, la Directiva concede a los Estados miembros la facultad de establecer este régimen incluso para el caso de bienes destinados a su entrega a consumidores finales, siempre que se trate de entregas efectuadas en tiendas libres de impuestos para viajeros que se dirijan a un tercer país.

Nuestro legislador nacional ha decidido introducir este supuesto de aplicación del régimen, pero lo ha hecho con una amplitud mayor que la establecida en la Directiva. De esta forma, podrá aplicarse el régimen a los bienes destinados a su entrega en tiendas libres de impuestos, sin distinguir si el viajero que efectúa la adquisición va a emprender un viaje intracomunitario o con destino a un tercer país. Ello supone una clara facilidad para los empresarios titulares de estas tiendas, que podrán adquirir en las mismas condiciones (esto es, con exención) los bienes que constituyen el objeto de su tráfico, sin perjuicio de que en la posterior entrega por ellos efectuada deban aplicar el régimen que en cada caso sea procedente: exención, si se trata de entregas a viajeros con destino fuera de la Comunidad Europea, y sujeción sin exención, si se trata de viajeros con destino dentro de la Comunidad.

6.9. Reembolso del IVA en importaciones de bienes mediante Agentes de Aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores (Disposición Adicional Única de la Ley 9/1998, de 9 de abril).

La Ley 9/1998, de 9 de abril, introdujo un mecanismo excepcional de devolución del impuesto a favor de los agentes de aduanas que hubieran efectuado el pago del mismo en nombre y por cuenta de los sujetos pasivos del tributo. En el momento en que fue aprobada dicha Ley, sólo los agentes de aduanas podían actuar en estos términos; sin embargo, con posterioridad se ha liberalizado, al menos parcialmente, la representación en el ámbito aduanero. De ahí que esa misma facultad, inicialmente reconocida sólo a los agentes de aduanas, se hay admitido ahora respecto de cualesquiera personas o entidades habilitadas por la Administración aduanera. Por lo demás, la regulación de este sistema de devolución no se ha modificado; es sólo su ámbito subjetivo de aplicación lo que resulta novedoso.

CONCLUSIÓN

Hasta aquí la exposición de las novedades que en materia de IVA ha incorporado la Ley 53/2002. Una Ley que, en lo que se refiere a este impuesto, ha sido muy ambiciosa, introduciendo numerosas modificaciones que van a condicionar la situación de los contribuyentes y también de la propia Administración tributaria.

En este sentido, el nuevo régimen de los servicios electrónicos implica toda una organización y un diseño por parte de la Agencia Tributaria, de gran complejidad, necesario para que las previsiones legislativas lleguen a buen término y se conviertan en una realidad operativa. Vaya desde aquí nuestro reconocimiento, a dicha entidad y a quienes en ella prestan sus servicios, por el excelente trabajo, en ocasiones callado y sacrificado, que permite que, en definitiva, las normas dejen de vivir en la mente del legislador para pasar a formar parte del patrimonio de los contribuyentes.

Por lo demás, la labor legislativa no puede estimarse concluida con la Ley 53/2002. Es necesario que intervenga ahora el reglamento, precisando y concretando aquellos aspectos de la Ley necesitados de un ulterior desarrollo. Sólo queda esperar que ese desarrollo reglamentario llegue en breve plazo, para evitar las distorsiones e inseguridades que en otro caso se podrían generar.

NOTAS

- ¹ Mediante el Real Decreto-Ley 14/1997, de 29 de agosto (BOE de 30 de agosto de 1997), que entró en vigor el 1 de septiembre de 1997. Posteriormente fue tramitado como Proyecto de Ley, habiéndose aprobado con el mismo texto por la Ley 9/1998, de 21 de abril (BOE de 22 de abril de 1998), que entró en vigor el 12 de mayo de 1998.
- ² Así se establece en el artículo 249, párrafo tercero, del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, según el cual, «la directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios».
- ³ El propio artículo 249 TCE, en su párrafo segundo, dispone que «el reglamento tendrá un carácter general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro».
- ⁴ Como se sabe, en el ámbito comunitario, la iniciativa legislativa corresponde a la Comisión Europea. Ésta presenta la correspondiente propuesta de Directiva (en el caso que nos ocupa, la propuesta de 7 de junio de 2000), la cual se discute luego en el Consejo, el cual puede introducir modificaciones por unanimidad. Una de esas modificaciones fue, precisamente, la supresión de la definición de los «servicios electrónicos».
- ⁵ Los únicos supuestos en que se admite la inversión del sujeto pasivo, cuando el destinatario de la operación no tiene la condición de empresario o profesional, son los indicados en el artículo 84.uno.3.º LIVA. Aun en estos casos, la inversión exige que dicho destinatario tenga la condición de persona jurídica, de manera que no procede la inversión, en ningún supuesto, cuando el destinatario tiene la condición de persona física.
- ⁶ Así, por ejemplo, en el caso de adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, cuando el adquirente es un consumidor final.
- ⁷ Esto es así salvo en lo que se refiere a las sociedades mercantiles, respecto de las cuales la Ley sólo admite una posible condición: la de empresario o profesional (art. 5.uno.b) LIVA).
- ⁸ Artículo 6.4 del Reglamento (CEE) n.º 218/92, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA), en cuanto a medidas adicionales relativas al comercio electrónico, en la redacción que a este precepto ha dado el Reglamento (CE) n.º 792/2002, del Consejo, de 7 de mayo de 2002 (DOCE serie L 128, de 15 de mayo de 2002).
- ⁹ Sentencias Aro Lease y otra.
- ¹⁰ Debo esta apreciación a la aguda percepción de Jose Antonio SERRANO SOBRADO, sin duda uno de los mayores conocedores del impuesto en nuestro país.