



Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado (España)

alongaslafuente@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-9582-1404>

Extracto

No han sido numerosas las modificaciones que el IVA ha sufrido en el ejercicio 2022, si bien el conjunto de todas ellas, recogidas generalmente en normas que no tenían el carácter de tributarias, cuando menos su contenido no era exclusivo de esta materia, suponen importantes novedades en algunos elementos del impuesto.

En estos comentarios se van a analizar las modificaciones aprobadas a lo largo de 2022, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia LIVA a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando esencialmente la Ley de Presupuestos para 2023, algunas leyes no tributarias donde se han recogido medidas que afectan al IVA, los reales decretos-leyes que han afectado esencialmente a los tipos impositivos de algunos productos y servicios, y las órdenes que afectan a los modelos de autoliquidación e informativos del IVA, así como al régimen especial simplificado y de agricultura, ganadería y pesca.

Palabras clave: IVA; hecho imponible; importaciones; exportaciones; regímenes aduaneros; exenciones; lugar de realización; comercio electrónico; ventas a distancia intracomunitarias de bienes; base imponible; créditos incobrables; inversión del sujeto pasivo; tipos impositivos; régimen especial simplificado; régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; facturación.

Publicado: 05-03-2023

Cómo citar: Longás Lafuente, A. (2023). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 5-102. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18559>



News on value added tax in 2023

Antonio Longás Lafuente

Abstract

There have not been many novelties on VAT during 2022, but, even if most of them have been included in general statutes, rather specific tax statutes, or at least where its content was not exclusive of tax aspects, they bring relevant amendments to some elements of VAT.

This paper will analyze changes enacted in 2022, considering the structure of VAT Law itself for didactic purposes, with special attention to 2023 Budget Law, some non tax statutes which have introduced some changes related to VAT, royal decrees which have introduced amendments to tax rates imposed on some goods and services and Orders amending VAT self-assessment and informative returns and agricultural & fisheries special regime.

Keywords: VAT; taxable event; imports; export; custom regimes; exemptions; place of taxable transactions; e-commerce; intra-community supply of goods; taxable base; bad debts; reverse charge system; tax rates; special simplified regime; agricultural & fisheries special regime; invoicing.

Published: 05-03-2023

Citation: Longás Lafuente, A. (2023). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 5-102. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18559>



Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible y exenciones
 - 2.1. Operaciones no sujetas. Administraciones públicas
 - 2.2. Fuerzas armadas de los Estados miembros en el marco de la seguridad y defensa de la Unión
 - 2.3. Armonización del IVA a la normativa aduanera de la Unión
 - 2.3.1. Concepto de importación de bienes
 - 2.3.2. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes
 - 2.3.3. Exenciones en las exportaciones de bienes
 - 2.3.4. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones
 - 2.3.5. Exenciones relativas a las situaciones de depósito temporal y otras situaciones
 - 2.3.6. Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales
3. Lugar de realización
 - 3.1. Regla de utilización o explotación efectivas
 - 3.2. Comercio electrónico
 - 3.2.1. Lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes
 - 3.2.2. Límite cuantitativo aplicable a ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión
4. Base imponible
 - 4.1. Régimen fiscal de las donaciones de productos: determinación de la base imponible
 - 4.2. Créditos incobrables
 - 4.2.1. Límite de la deuda cuando el destinatario no actúa en condición de empresario o profesional
 - 4.2.2. Exigencia de instar el cobro por parte del sujeto pasivo
 - 4.2.3. Plazo para ejercitar la modificación de la base imponible
 - 4.2.4. Régimen transitorio de aplicación de estas medidas sobre créditos incobrables
 - 4.3. Base imponible en las importaciones
5. Sujeto pasivo
 - 5.1. Regla general de inversión del sujeto pasivo
 - 5.2. Regla de inversión referida a desechos y productos análogos

6. Tipos impositivos
 - 6.1. Tipo impositivo reducido del 5 %
 - 6.1.1. Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica
 - 6.1.2. Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y madera para leña
 - 6.1.3. Aceites de oliva y de semillas y pastas alimenticias
 - 6.2. Tipo impositivo del 4 %
 - 6.2.1. Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales
 - 6.3. Tipo impositivo del 0 %
 - 6.3.1. Donativos a entidades sin fines lucrativos (art. 91.Cuatro LIVA)
 - 6.3.2. Productos de alimentación
 - 6.4. Productos Covid-19
 - 6.5. Algunas consideraciones sobre la nueva aplicación de los tipos impositivos
 - 6.5.1. Reducción en beneficio del consumidor en el caso de aceites de oliva, pastas alimenticias y productos o bienes incluidos en el artículo 91.Dos.1.º de la LIVA
 - 6.5.2. Ejecuciones de obra que dan lugar a la producción de los bienes respecto de los que se ha minorado el tipo impositivo
 - 6.5.3. Responsabilidad en el incumplimiento de los nuevos tipos impositivos
 - 6.6. Tipo impositivo y devengo del impuesto
 - 6.7. Facturación de las operaciones acogidas a los nuevos tipos impositivos reducidos
 - 6.8. Cuadro resumen sobre tipos impositivos
7. Regímenes especiales del IVA
 - 7.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Límites cuantitativos de exclusión
 - 7.2. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Renuncia a los regímenes y revocación de la renuncia
 - 7.3. Régimen especial simplificado. Módulos.
8. Régimen fiscal aplicable al acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona» y final de la «UEFA Europa League 2022» (RDL 3/2022, de 1 de marzo)
 - 8.1. «XXXVII Copa América Barcelona»
 - 8.1.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión (art. 119 bis LIVA)
 - 8.1.2. Reglas relativas a los periodos de liquidación
 - 8.1.3. Régimen de importación temporal (art. 24 LIVA)
 - 8.1.4. Transferencias intracomunitarias (art. 9, número 3.º, letra g), LIVA)
 - 8.1.5. Cláusula de utilización o explotación efectivas del artículo 70.Dos de la LIVA



- 8.2. Final de la «UEFA Europa League 2022» (RDL 3/2022, de 1 de marzo)
 - 8.2.1. Nombramiento de representantes (art. 164.Uno.7.º LIVA)
 - 8.2.2. Libros registro de IVA
- 9. Obligaciones de los sujetos pasivos
 - 9.1. Liquidación del impuesto en importaciones
 - 9.2. Liquidación del IVA en los supuestos del artículo 19.5.º, párrafo segundo, de la LIVA
- 10. Facturación electrónica
 - 10.1. Facturación entre empresarios. Ámbito de aplicación
 - 10.2. Facturación de empresas suministradoras de servicio a destinatarios particulares
 - 10.3. Otros aspectos del contenido de esta obligación
 - 10.4. Entrada en vigor de la reforma
- 11. Modelos de autoliquidación o declarativos relativos al IVA
 - 11.1. Modelo 369, «IVA. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes»
 - 11.2. Modelos 303 y 322
 - 11.3. Modelo 309
 - 11.4. Modelo 390
- 12. Conciertos económicos con el País Vasco y Navarra
 - 12.1. Modificaciones en el Concierto Económico con la comunidad autónoma del País Vasco
 - 12.2. Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra

Referencias bibliográficas



1. Introducción

Si bien el año 2022 y el inicio del 2023 no han supuesto trascendentes novedades en materia de IVA con la introducción de nuevos sistemas de tributación para determinadas actividades u operaciones sujetas al impuesto, como ha sucedido en ejercicios anteriores con las ventas a distancia y los regímenes de ventanilla única, sí se han promulgado diversas normas internas que afectan a este impuesto que, en su conjunto, suponen la alteración en distintos elementos de la relación jurídico-tributaria, desde el hecho imponible al tipo impositivo, con la referencia obligatoria a los regímenes especiales simplificado y de agricultura, ganadería y pesca.

En general, se trata de modificaciones concretas que se han establecido a veces en normas no tributarias, como son las modificaciones de la base imponible para los autoconsumos de bienes, la alteración del supuesto de no sujeción sobre actividades administrativas o la nueva regulación de la facturación electrónica.

Buena parte de ellas se han establecido por normas legislativas extraordinarias, como las referidas a los nuevos tipos impositivos del 5 y del 0 % que se han regulado con una vigencia limitada al objeto de ayudar a superar la crisis económica que padecemos.

La adecuación de las normas relativas a los conciertos económicos para su adecuación a los nuevos regímenes de ventanilla única que entraron en vigor a mediados de 2021 exigió que se promulgasen las leyes correspondientes al País Vasco y Navarra, si bien se ha acompañado esta adecuación con otros ajustes trascendentes como es la elevación del volumen de operaciones para tributar ante la Hacienda común o la de Navarra.

Finalmente, buena parte de las modificaciones se han incluido en la Ley de Presupuestos para 2023, teniendo distinta motivación: la adaptación a la normativa de la Unión (exenciones a las fuerzas armadas de otros Estados miembros), razones técnicas que mejoran la redacción o aclaran y dan seguridad jurídica al texto (las referidas a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y comercio electrónico), la mejora de la competitividad (modificación en el régimen de tributación de los servicios cuya utilización o explotación efectivas se produce en el territorio de aplicación del impuesto español), la armonización con la nor-

mativa aduanera (adaptándose a los dictados del Código Aduanero de la Unión), la inclusión de medidas de lucha contra el fraude (modificando la regulación de algunos supuestos de inversión del sujeto pasivo), o la mejor adecuación de la norma española a la europea (regulación sobre la modificación de la base imponible en materia de créditos incobrables).

En este comentario de novedades para el 2023 se van a analizar las modificaciones que han entrado en vigor a lo largo del ejercicio anterior y las que estarán vigentes a partir de enero de 2023, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia Ley del IVA a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades.

2. Hecho imponible y exenciones

2.1. Operaciones no sujetas. Administraciones públicas

En el artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), se establecen las operaciones no sujetas al impuesto, no constituyendo hecho imponible, si bien los efectos que estos supuestos de no sujeción tienen en relación con otros elementos del impuesto, como es el derecho a la deducibilidad, varían de un caso a otro. Entre los supuestos con mayor trascendencia figuran las actividades no sujetas de las Administraciones públicas, en el punto 8.º del precepto. La sistemática de este supuesto de no sujeción delimita en primer lugar las actividades u operaciones no sujetas para, a continuación, establecer una relación de actividades u operaciones que siempre estarán sujetas, aunque sean realizadas por los entes públicos, a fin de evitar distorsiones en la competencia con el resto de empresarios o profesionales sujetos pasivos del impuesto.

La Ley 26/2022, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del sector ferroviario, rectifica la letra d') de la relación de operaciones sujetas que figuran en la letra F) que supone, en términos de la exposición de motivos, una «precisión terminológica en el régimen de las operaciones no sujetas». De esta forma, estarán sujetos al IVA los «servicios portuarios y aeroportuarios y servicios de administración de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción» por el artículo 7.9.º, que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de estas actividades.

La modificación consiste en introducir los términos «servicios de administración de infraestructuras ferroviarias» por el existente hasta ahora de «explotación de infraestructuras ferroviarias».

Con ello, el legislador adapta la LIVA a los términos de la Ley 38/2015, de manera que ahora se entenderán por servicios de administración de las infraestructuras ferroviarias los que figuran en el capítulo IV del título II de esta ley (arts. 19 y ss.), que tiene por objeto el mantenimiento, la explotación y renovación de estas infraestructuras, así como también la gestión de su sistema

de control, de circulación y de seguridad. Podrá considerarse, por ello, que quedan excluidas del ámbito de la no sujeción los servicios que figuran en este capítulo de la norma quedando sujetos al IVA¹, sin perjuicio de tener en cuenta el régimen jurídico de los administradores generales de infraestructuras ferroviarias establecido en el capítulo V. Debe recordarse que la administración de las infraestructuras ferroviarias y su construcción corresponderán, dentro del ámbito de competencia estatal, a una o varias entidades públicas empresariales adscritas al Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana o vinculadas o dependientes de otro organismo público adscrito al citado ministerio, y se les atribuye las funciones que figuran en el artículo 23 de la Ley 38/2015 entre las que se encuentran la administración de las infraestructuras ferroviarias, el control, la explotación de los bienes de su titularidad o la prestación de los servicios básicos, complementarios y auxiliares al servicio de transporte ferroviario. Todo ello supone que estas entidades tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos del impuesto, tanto por las actividades recogidas en la letra c') o transporte de personas y bienes como las previstas en la letra d'), ambas de la letra F) del artículo 7.8.º de la LIVA.

2.2. Fuerzas armadas de los Estados miembros en el marco de la seguridad y defensa de la Unión

La Ley de Presupuestos para 2023 recoge la transposición al ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2019/2235 del Consejo, de 16 de diciembre de 2019, por la que se modifican la Directiva IVA y la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en lo que respecta al esfuerzo de defensa en el marco de la Unión, modificándose el hecho imponible adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB), para establecer luego un régimen de exenciones en importaciones, exportaciones y AIB análogo al previsto para las fuerzas armadas de cualquier Estado parte de la OTAN, de manera que este régimen se amplía a las fuerzas de los Estados miembros que participan en actividades en el marco de la política común de seguridad y defensa (PCSD). Esto es, se introduce una exención del IVA que se aplica a las entregas de aquellos bienes o las prestaciones de aquellos servicios que vayan a ser utilizados por las fuerzas armadas de un Estado miembro o por el elemento civil que las acompaña, o que estén destinados al aprovisionamiento de sus comedores o cantinas, cuando dichas fuerzas participen en un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la PCSD fuera de su Estado miembro. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a las fuerzas armadas del Estado miembro en el que se suministren dichos bienes o se presten dichos servicios quedan excluidas de la exención del IVA.

¹ Quedarán sujetos al impuesto los servicios de utilización de la infraestructura ferroviaria, el control del tren, la utilización de las instalaciones de alimentación eléctrica para la corriente de tracción, la información sobre los servicios de circulación de trenes y eventuales retrasos, cualquier otra información necesaria para introducir o explotar el servicio para el que se ha concedido capacidad, etc., y los demás servicios prestados a terceros recogidos en los preceptos indicados.

Como consecuencia de esta transposición:

- Se modifica el artículo 16.3.º relativo a la determinación de las operaciones asimiladas a las AIB para distinguir ahora dos letras. En la primera se mantiene la prevista hasta ahora –afectación realizada por las fuerzas de un Estado parte de la OTAN en el territorio de aplicación del impuesto, para su uso o el del elemento civil que les acompaña– y en la segunda se añade ahora que también será AIB la afectación realizada por las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la PCSD. Se mantiene para ambos casos que debe tratarse de bienes que no han sido adquiridos por dichas fuerzas o elemento civil en las condiciones normales de tributación del IVA en la Unión, o cuando su importación no pudiera beneficiarse de la exención del IVA establecida en el artículo 62.

Debe tenerse en cuenta que estas AIB asimiladas quedan exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.Dos, en relación con el artículo 62, ambos de la LIVA.

- Se modifica el artículo 22, apartados Diez y Once, relativo a las exenciones en las operaciones asimiladas a exportaciones, para incluir en estos apartados la misma previsión que la recogida en el precepto anterior. Ambos apartados se dividen ahora en dos letras, recogiendo en la primera la exención prevista hasta ahora, y en la letra segunda de estos apartados se reconoce la nueva exención, de manera que quedan exentas también:
 - a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas para las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la PCSD. Se comprenden en esta exención las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto español sin que los bienes se expidan fuera de este territorio y las prestaciones de servicios, ambas operaciones localizadas por tanto en el territorio de aplicación del impuesto español, que se asimilan a exportaciones.
 - b) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas con destino a otro Estado miembro para las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto del propio Estado miembro de destino, en las mismas condiciones que las previstas en el párrafo anterior. En este caso se trata de operaciones en las que los bienes se expiden al territorio de otros Estados miembros o se trata de servicios que se localizarían también en otros territorios de la Unión.

- Del mismo modo, se modifica el artículo 62, relativo a las exenciones en importaciones de bienes destinados a la OTAN y ahora a las fuerzas armadas de los Estados miembros. Al igual que en los casos anteriores, se diferencian dos letras, manteniendo en la primera la exención que se reconoce a la OTAN y en la segunda se prevé la exención de las importaciones de bienes efectuadas por las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso y condiciones análogas a las previstas en los puntos anteriores.

Como puede observarse se pretende dar el mismo tratamiento a las nuevas operaciones que a las previstas para la OTAN, cualquiera que sea la procedencia de las operaciones, ya sean interiores (se asimilan a exportaciones o si se destinan al territorio de otro Estado miembro se consideran entregas intracomunitarias de bienes, EIB, exentas) ya procedan de otros Estados miembros (serán AIB exentas) o de territorios terceros y países terceros (en cuyo caso la importación estará exenta). La transposición de la Directiva (UE) 2019/2235 debió efectuarse antes del 1 de julio de 2022, fecha en la que debían aplicarse ya las exenciones citadas. De ahí que la Ley de Presupuestos haya previsto que estas modificaciones tendrán efectos desde el 1 de julio de 2022, con vigencia indefinida.

Nos encontramos, por tanto, ante una norma con efectos retroactivos que provocará la aplicación del artículo 89.Cinco de la LIVA, esto es, nos encontramos ante una rectificación de cuotas que implica una minoración de las inicialmente repercutidas, por lo que el sujeto pasivo que repercutió podrá optar bien por iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria (LGT) y sus normas de desarrollo, o por regularizar la situación en la declaración-liquidación correspondiente al cuarto trimestre o al mes de diciembre de 2022 o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde la publicación de la Ley de Presupuestos, momento en que debe efectuarse la rectificación, estando obligado en este caso el sujeto pasivo a reintegrar al destinatario, las fuerzas armadas de otros Estados miembros, el importe de las cuotas repercutidas en exceso. También estas últimas, como destinatarias de las operaciones, podrán iniciar el procedimiento previsto en el artículo 14 del Reglamento 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Debe recordarse que nos encontramos ante la devolución de ingresos indebidos, aun cuando haya sido originada por la promulgación de una norma interna que tiene efectos retroactivos y, por tanto, el sujeto pasivo puede optar por cualquiera de las dos vías previstas en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero, de la LIVA, tal como señala el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)² sin perjuicio de que el destinatario promueva también el procedimiento de devolución, tal como se ha indicado.

² Entre otras, Resoluciones de 20 de septiembre de 2012 (RG 3223/2010 –NFJ048537–), de 17 de marzo de 2016 (RG 3868/2013 –NFJ062275–) y de 12 de diciembre de 2018 (RG 3989/2015 –NFJ072380–).

2.3. Armonización del IVA a la normativa aduanera de la Unión

El Código Aduanero de la Unión (CAU) y la normativa de desarrollo están vigentes desde 2016 e introdujeron importantes modificaciones en el ámbito aduanero, sin que el legislador nacional hubiera adaptado la LIVA para reconocerlas, lo que se hace ahora con la Ley de Presupuestos para 2023, con efectos a partir del 1 de enero de 2023, en relación con el hecho imponible importación de bienes, las operaciones asimiladas a importaciones de bienes, las exenciones en las exportaciones y en las operaciones asimiladas a exportaciones, las exenciones relativas al depósito temporal y otras situaciones así como las referidas a los regímenes aduaneros y fiscales. También se modifican algunas reglas referidas a la base imponible de las importaciones y a la liquidación del impuesto en importaciones, que se examinarán en los apartados correspondientes a estos elementos.

2.3.1. Concepto de importación de bienes

En el artículo 18 de la LIVA se recoge el concepto de importación de bienes, como hecho imponible reconocido en el artículo 1, recogándose ahora las siguientes modificaciones:

- En el apartado segundo se regula el régimen tributario de las mercancías que se introducen en las situaciones o regímenes recogidos en los artículos 23 y 24 de la LIVA. El primero de ellos ya no se refiere a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, sino a «situaciones de depósito temporal y otras situaciones», por lo que se adecua la dicción de este apartado al citado artículo. El incumplimiento de la legislación reguladora de las «situaciones» del artículo 23 o de los regímenes del artículo 24 lleva consigo la producción del hecho imponible importación; mientras que no constituirá importación el «cese de las situaciones» del artículo 23 o «la ultimación» de los regímenes del artículo 24 cuando aquel determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones de los artículos 21, 22 o 25 (exportaciones, operaciones asimiladas a exportaciones o EIB) de la LIVA.

Se añade un nuevo párrafo para recoger que no constituirá importación el cese de las situaciones o la ultimación de los regímenes anteriores cuando aquel determine un fletamento o arrendamiento de buques o aeronaves, o bien un arrendamiento de los objetos que se incorporen a dichos buques y aeronaves, a los que resulte aplicable las exenciones del artículo 22.Uno, Dos, Cuatro y Cinco de la LIVA.

- Se establece un nuevo apartado tercero recogiendo una regla específica para la vinculación de mercancías importadas al régimen de depósito distinto del aduanero, que se referirá exclusivamente a las mercancías señaladas en el artículo 65 de la LIVA. La ultimación de este régimen respecto de bienes previamente importados a los que se haya aplicado la exención de este precepto al quedar vinculados a dicho régimen determina el hecho imponible importación.

2.3.2. Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes

Se modifica el artículo 19.5.º de la LIVA donde se regula el hecho imponible asimilado a importación referido a los artículos 23 y 24, sustituyéndose los términos «salidas de las áreas» por el de «cese de las situaciones» en el caso del artículo 23 y «abandono» por el de «ultimación» de los regímenes comprendidos en el artículo 24, adecuándose de esta manera al CAU.

2.3.3. Exenciones en las exportaciones de bienes

En el artículo 21 de la LIVA se regulan las exenciones por entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyan hecho imponible del IVA vinculadas con las exportaciones, esto es, con la salida de los bienes fuera del territorio de la Unión, incluyéndose las siguientes novedades:

- En el número 3.º se reconoce la exención para las prestaciones de servicios que consistan en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en el territorio de aplicación del impuesto español y, seguidamente, expedidos o transportados fuera de la Unión. Esta expedición o transporte, hasta ahora debía ser realizada por quien ha efectuado materialmente los trabajos, por el destinatario de estos no establecido en el territorio de aplicación del impuesto español o por otra persona que actuase en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores. A los sujetos anteriores se añade ahora que la salida puede efectuarse «por persona distinta de las anteriores que ostente la condición de exportador de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera», adecuando la norma del IVA al concepto de exportador del CAU³.
- Se añade un número 7.º para recoger la exención de las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión por quien ostente la condición de exportador,

³ Hay que advertir que, respecto de las prestaciones de servicios vinculadas a las exportaciones, debe determinarse en primer término el lugar de realización de estas operaciones, pues con arreglo a la cláusula *business to business* (B2B) recogida en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, pueden existir muchos servicios que se localicen en sede del destinatario que no se encuentra establecido en la Unión. En estos casos, al no existir hecho imponible alguno en el territorio de aplicación del impuesto no deberemos declarar exención alguna, pues para ello se requiere que exista un hecho imponible localizado en este territorio. Por ello, la regulación de las prestaciones de servicios vinculadas con exportaciones de bienes debería ser objeto de una mayor precisión terminológica en la LIVA, a fin de evitar situaciones de inseguridad jurídica en la aplicación. Indudablemente si el servicio se presta al proveedor del bien que figura como exportador, no cabe duda de que dicho servicio podrá estar exento, pues conforme a la regla de localización se habrá producido en el territorio de aplicación del impuesto y podrá aplicarse la exención; lo que puede no suceder con destinatarios de los trabajos que están localizados fuera de la Unión o en otros Estados miembros.

de conformidad con la normativa aduanera, distinto del transmitente o el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto español, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del mismo; todo ello de nuevo conforme al concepto de exportador del CAU.

Debe recordarse que el concepto de exportador viene recogido en el artículo 1.19 del Reglamento delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el CAU, reconociendo por tal:

- a) La persona establecida en el territorio aduanero de la Unión que, en el momento en que se acepta la declaración, es titular del contrato con el destinatario en un tercer país y está facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión.
- b) El particular que transporta las mercancías que se vayan a exportar cuando estas mercancías estén contenidas en el equipaje personal del particular.
- c) En los demás casos, la persona establecida en el territorio aduanero de la Unión, que está facultada para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión.

2.3.4. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones

El artículo 22 de la LIVA regula las exenciones en entregas de bienes y prestaciones de servicios en las operaciones asimiladas a exportaciones, estableciéndose las siguientes novedades:

- El apartado Siete reconoce la exención de las prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados Uno a Seis (que regulan las relativas a buques y aeronaves destinadas a la navegación marítima o aérea internacional), realizadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a que se refieren los apartados Uno a Cuatro (los apartados Cinco y Seis se refieren a los objetos que se incorporan a los buques y las aeronaves y las operaciones de avituallamiento), o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves.

Se añaden dos párrafos nuevos. El primero para exigir como condición para aplicar la exención que los destinatarios de los servicios sean los titulares de la explotación de los buques⁴ o las compañías o entidades públicas que utilizan las aeronaves.

⁴ Así, en general, hablaremos de naviero como persona que se dedica a explotar o utilizar el buque, pudiendo ser además armador y propietario (si tiene la titularidad real sobre el buque).

El segundo reconoce una excepción a la condición anterior, de manera que también estarán exentos los servicios de carga, estiba, descarga, desestiba y transbordo, relacionados con las necesidades de cargamento de los buques a que se refiere el apartado Uno (buques aptos para navegar por altamar afectos a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos o de actividades industriales o de pesca, excluidos los destinados a actividades deportivas, de recreo o de uso privado; buques afectos exclusivamente al salvamento, asistencia marítima y pesca costera; y buques y guerra), prestados por profesionales estibadores, en nombre propio, a favor de empresas estibadoras y utilizados por estas en los servicios prestados, a su vez, a los titulares de la explotación de dichos buques. Se reconoce así la exención a las operaciones en cadena relacionadas con las actividades indicadas, de forma que estarán exentos los servicios prestados por las empresas de carga y estiba a los titulares de la explotación de los buques y también la de los profesionales estibadores a las empresas de carga y estiba.

- Se añade un apartado Dieciséis en el que se establece que las operaciones exentas reconocidas en el artículo 22, apartados Uno a Quince, no comprenderán las que gocen de exención en virtud de los artículos 20 (exenciones en operaciones interiores), 20 bis (exenciones en entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital), 21 (exenciones en las exportaciones de bienes) y 25 (exenciones en entregas intracomunitarias de bienes) de la LIVA. Con esta nueva regla se zanja la cuestión de la compatibilidad de las exenciones y la primacía de uno y otro precepto, estableciéndose ahora el carácter vinculante de las exenciones de los artículos 20, 20 bis, 21 y 25 sobre las previstas en el artículo 22 y, por otra parte, se aplica una regla análoga a la que se preveía en el artículo 23.

2.3.5. Exenciones relativas a las situaciones de depósito temporal y otras situaciones

Hasta ahora el artículo 23 de la LIVA regulaba las exenciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos. La nueva configuración en el CAU de las situaciones y regímenes aduaneros lleva consigo la adaptación del precepto a la regulación aduanera, de manera que se da nueva redacción al citado artículo 23 que pasa a tener la denominación que figura en este epígrafe:

- El apartado Uno.1.º se refiere ahora a las entregas de bienes que se encuentren en situación de depósito temporal⁵, así como las prestaciones de servicios re-

⁵ De acuerdo con la normativa aduanera, se considera depósito temporal la situación aduanera en la que se encuentran las mercancías no pertenecientes a la Unión desde el momento de su presentación en

lacionadas directamente con las entregas de bienes anteriores y las realizadas mientras los bienes se mantengan en dicha situación. Desaparece, por tanto, toda referencia a zona franca o depósito franco, y se incluyen las prestaciones de servicios, lo que lleva a que no se haga referencia a estas en los números siguientes del apartado Uno.

- Se mantienen los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno, si bien se elimina toda referencia en los dos últimos a los servicios relacionados con el número 1.º, ya que se han incluido en este.
- Se adapta el apartado segundo a la referencia exclusiva de los depósitos temporales, de manera que esta situación de depósito temporal y la colocación de los bienes en ella, deberán ajustarse a la definición, normas y requisitos establecidos en la legislación aduanera para que se aplique la exención.
- Se mantiene en el apartado tercero el reconocimiento de la aplicación de la exención exclusivamente cuando los bienes no sean utilizados ni destinados a su consumo final en las situaciones que se indican en el precepto, de manera que su consumo final en el depósito temporal y las plataformas en el mar territorial llevará consigo la tributación de las operaciones por IVA. Se elimina por ello toda referencia a las áreas exentas y los procesos de transformación que se realizaban en ellas.
- Se adapta el apartado cuarto para establecer la aplicación prioritaria de las exenciones de los artículos 20, 21 y 22 sobre las previstas en el apartado Uno del artículo 23. Así, en las prestaciones de servicios exentas en virtud del apartado Uno del artículo 23 quedan excluidas las que gocen de exención por los artículos 20, 21 y 22.

2.3.6. Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales

Al igual que en el precepto anterior, se ajusta el artículo 24 de la LIVA a los dictados del CAU en materia de regímenes aduaneros y fiscales y así:

- El apartado primero, número 1.º, reconoce la exención de las entregas de bienes vinculados a los regímenes aduaneros y fiscales, siendo las novedades las siguientes: 1) Se añade una nueva letra para recoger la exención de las entregas de bienes destinados a ser vinculados al régimen de zona franca y los que estén vinculados a dicho régimen. 2) Desaparece la mención del «régimen de transfor-

aduana. Estas mercancías deben ser objeto de una declaración de depósito temporal, presentada a más tardar en el momento de su recepción en aduana, salvo que las mercancías hubieran sido trasladadas en régimen de tránsito (ya que, en este caso, se podrá considerar que los datos de la operación de tránsito hacen las veces de declaración de depósito temporal). Todo ello, conforme señala la AEAT en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/aduanas/entrada-salida-mercancias/deposito-temporal-mercancias.html>

mación en Aduana». 3) Se sustituye el «procedimiento de tránsito comunitario interno» por el de «régimen de tránsito interno». 4) En relación con las prestaciones de servicios se añaden los servicios relacionados con las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de zona franca y desaparece también la alusión al «régimen de transformación en Aduana».

Se reconocen así los siguientes regímenes aduaneros y fiscales a efectos de exenciones: régimen de zona franca, régimen aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo (con exención de la modalidad de exportación anticipada), régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación, régimen de tránsito externo, régimen de depósito aduanero, régimen distinto del aduanero, y los comprendidos en el artículo 18.Uno.2.º referidos al régimen fiscal de importación temporal y el régimen de tránsito interno.

- Se añade un nuevo apartado, el cuarto, para reconocer, al igual que en los artículos precedentes, que las exenciones están condicionadas, en todo caso, a que los bienes no sean utilizados ni destinados a su consumo final durante la vigencia de los regímenes aduaneros y fiscales, sin perjuicio de los bienes incorporados a los procesos de transformación que se realicen al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo.
- Aun cuando no constituye una novedad, el apartado Cinco recuerda que las prestaciones de servicios exentas no comprenderán las que gocen de exención en virtud del artículo 20 de la LIVA, primando estas últimas sobre las recogidas en este artículo 24; lo que supondrán, al igual que no generarán el derecho a la deducción, evitando de esta manera tratamientos discriminatorios entre empresarios que provocarían distorsiones de la competencia.

3. Lugar de realización

3.1. Regla de utilización o explotación efectivas

En el artículo 70.Dos de la LIVA se establece una regla especial de localización para determinadas prestaciones de servicios en función de su uso o utilización efectivas en el territorio de aplicación del impuesto español, con base en la autorización que el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE concede a los Estados miembros⁶. La norma de conflicto o punto de conexión ha dado lugar a importantes controversias, a la vista de las dudas que

⁶ La redacción actual de este precepto ha sido dada por la Directiva (UE) 2022/542, del Consejo, de 5 de abril, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que respecta a los tipos del IVA. En esta norma no se establece plazo de transposición en tanto se trata de un precepto que otorga una facultad a los Estados miembros, que pueden o no adoptar.

ha suscitado su aplicación e interpretación⁷, que no quedan resueltas tampoco con la nueva redacción. También el TEAC en los últimos años se ha pronunciado sobre la misma aclarando algunos problemas que plantea la norma⁸.

El precepto ha sido objeto de diversas modificaciones desde la entrada en vigor de la actual LIVA, siendo las más trascendentes la efectuada como consecuencia de la entrada en vigor de las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicio en 2010⁹, y el ámbito territorial en el que se aplica esta regla especial de localización equiparándose en la actualidad Canarias, Ceuta y Melilla al territorio de la Unión, dándose así el mismo tratamiento a los tres primeros que al de la Unión¹⁰.

El artículo 59 bis de la Directiva IVA permite a los Estados miembros, a fin de evitar situaciones de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, que puedan considerar que la prestación de determinados servicios, que conforme a los puntos de conexión se entiendan realizados fuera del territorio de aplicación de la Unión, quede sujeta al impuesto en su territorio cuando la utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el mismo. En el artículo 70.Dos de la LIVA se adopta esta medida antiabuso o antifraude, cuyo ámbito de aplicación subjetivo hasta el 31 de diciembre de 2022 resulta ser esencialmente el de las operaciones entre empresarios o profesionales (B2B).

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos para 2023, esta regla antiabuso, en su redacción vigente a la fecha de promulgación de la norma, limita la competitividad internacional de las empresas españolas, sin que pueda justificarse como medida antifraude, esencialmente en los sectores cuyas actividades económicas son generadoras del derecho a la deducción.

A fin de evitar estos efectos la anterior ley, con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, da una nueva redacción a esta norma de conflicto o punto de conexión en la localización de las prestaciones de servicios sujetas al IVA. Mantiene la delimitación territorial actual, de manera que resulta aplicable a los servicios que no se entiendan realizados en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla¹¹, conforme a las reglas de localización de las prestaciones

⁷ Para un mayor examen de esta regla de localización en la redacción anterior a la que realiza la Ley de Presupuestos para 2023, véase Longás Lafuente (2019, pp. 53-94).

⁸ Se trata de las Resoluciones de 22 de julio de 2020 (RG 1532/2017 –NFJ078609–) y de 17 de septiembre de 2020 (RG 1980/2017 –NFJ079162–), en las que analiza el supuesto de servicios de publicidad, y su prestación en operaciones en cadena.

⁹ «Paquete IVA» aprobado por la Ley 2/2010, de 1 de marzo.

¹⁰ Esta delimitación territorial se produce con la Ley de Presupuestos para 2021. Véase en este sentido Longás Lafuente (2021, pp. 5-48).

¹¹ Se mantiene, por tanto, la equiparación de los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla con la Unión, a pesar de las dudas que ello suscita sobre su ajuste con la Directiva IVA y que se ponen de manifiesto en los artículos doctrinales reseñados en las notas anteriores.

de servicios de los artículos 69.Uno y Dos y 70.Uno de la LIVA; pero se modifican ampliamente tanto el perímetro objetivo como subjetivo o del destinatario de los servicios. Ello va a suponer un cambio importante en la localización de los servicios a partir de 2023, cuyos efectos podrían una minoración de los importes declarados como IVA devengado por los sujetos pasivos y, en definitiva, un menor ingreso por este impuesto.

Se pretende con ello garantizar la aplicación de manera efectiva del principio de tributación en destino de las operaciones sujetas al impuesto, se entiende que en las operaciones B2B, si bien debe recordarse que el IVA es un impuesto que recae sobre el consumo y esta regla pretendía precisamente evitar situaciones que podían ocasionar un grave detrimento a este principio básico del sistema común del IVA, sin perjuicio de que, al encontrarnos ante una norma potestativa, que podía ser o no incorporada al ordenamiento interno, nos encontrábamos con regulaciones dispares entre los Estados miembros, que podían y pueden ocasionar graves distorsiones de la competencia, lo que aconsejaría que esta norma perdiese su carácter de potestativa y fuese fijada de manera uniforme para todo el ámbito territorial de la Unión.

A partir de 2023 se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto español los servicios siguientes cuando, de acuerdo con las reglas de localización de los artículos 69.Uno y Dos y 70.Uno, no se consideren realizados en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en el territorio de aplicación del impuesto español:

- Destinatarios que tengan la condición de empresarios o profesionales actuando en calidad de tales: servicios de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, del artículo 20.Uno, números 16.º y 18.º, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad; y los servicios de arrendamiento de medios de transporte.
- Destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales: los servicios intangibles enumerados en el artículo 69.Dos¹² y los servicios de arrendamiento de medios de transporte.

Como puede observarse ha variado notablemente el perímetro objetivo de los servicios a los que se aplica en realización con la condición del destinatario. Son diversas las precisiones que habría que hacer sobre esta nueva redacción, apuntándose algunas de ellas sin ánimo de exhaustividad.

La redacción es ciertamente engañosa, puesto que a partir de ahora una buena parte de los servicios que podían localizarse en el territorio de aplicación del impuesto español por esta regla van a quedar sin tributar en este territorio, pues aunque se aplica a todos los servi-

¹² No se excluye ninguno de los servicios intangibles enumerados en este apartado.

cios intangibles cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, no cabe duda de que muchos de estos servicios es improbable que se presten a estos destinatarios. Es el caso de las patentes, licencias, marcas de fábrica, derechos de la propiedad intelectual o industrial o derechos similares, los fondos de comercio, pactos de exclusión de compra o venta, derecho a ejercer una actividad profesional, tratamiento de datos y suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial, corrección y composición de textos, cesión de personal, doblaje de películas, arrendamiento de contenedores, obligaciones de no prestar los servicios enumerados de este precepto, etc. En todos estos servicios, generalmente los destinatarios son también empresarios o profesionales actuando como tales, por lo que ahora no se les aplicará esta regla del artículo 70.Dos, con la excepción de seguros y operaciones financieras.

En definitiva, en relación con los consumidores finales no establecidos en la Unión, la regla se aplicará esencialmente respecto de los servicios profesionales, como son los servicios de abogacía, asesoramiento, fiscalidad, traducción y otros; lo que deja casi vacío de contenido la remisión al artículo 69.Dos cuando se alude a destinatarios no empresarios o profesionales, sin perjuicio de las excepciones que ocasionalmente puedan producirse.

Existe un servicio común a ambos tipos de destinatarios, como es el arrendamiento de medios de transporte. El arrendamiento a corto plazo¹³ ya tributa en el territorio de aplicación del impuesto español cuando el medio de transporte se ponga efectivamente en posesión del destinatario, sea o no empresario o profesional actuando como tal, por lo que en estos casos no resultará aplicable la regla del artículo 70.Dos, sino la prevista en el artículo 70.Uno.9.º, al igual que los servicios de arrendamiento de embarcaciones de recreo a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se pongan a su disposición en el territorio de aplicación del impuesto español por empresarios o profesionales cuya sede de la actividad se tenga en este territorio o posean en el mismo un establecimiento permanente.

Por tanto, este punto de conexión del artículo 70.Dos resultará aplicable al resto de los contratos de arrendamiento de medios de transporte cuando se cumplan las condiciones exigidas en el mismo.

Desaparecen del perímetro objetivo algunos servicios que se habían mantenido ininterrumpidamente en esta regla de localización, como son los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, y los

¹³ La delimitación del concepto medios de transporte se realiza en el artículo 38 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común el impuesto sobre el valor añadido (Reglamento de Ejecución 282/2011); y la noción de contrato de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte se efectúa en el propio artículo 70.Uno.9.º de la LIVA y en el artículo 39 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cualquiera que fuese el destinatario, lo que puede reducir sensiblemente la aplicación de esta regla o punto de conexión.

Respecto de los destinatarios que tengan la condición de empresarios o profesionales se mantiene que deben actuar como tales, esto es, actuar en calidad de empresarios o profesionales¹⁴, pero como se ha señalado se restringe notablemente los servicios a los que se aplica la regla de utilización o explotación efectiva, ya que desaparecen de la lista todos los servicios intangibles del artículo 69.Dos, salvo los de seguros, reaseguros y capitalización así como los servicios financieros.

En relación con estos últimos, no se aplica esta regla a los servicios de alquiler de cajas de seguridad, ya que estos, si la caja de seguridad radica en el territorio de aplicación del impuesto español, al tener relación con un bien inmueble, conforme al artículo 70.Uno.1.º de la LIVA en relación con el artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011, tributan ya en este territorio.

Se incluyen, por tanto, en esta regla todos los servicios de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados en el artículo 20.Uno.16.º y 18.º de la LIVA. Por tanto, para la delimitación objetiva de los mismos habrá que acudir a este precepto y la interpretación que del mismo se ha efectuado tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), como por la del Tribunal Supremo (TS) y la doctrina del TEAC y de la Dirección General de Tributos (DGT).

Se incluyen todos los servicios exentos como los no exentos de seguros y financieros, puesto que la norma se refiere a los servicios citados en este precepto, sin hacer mención a su tributación. Queda claro que el perímetro objetivo de estos servicios son los que figuran en los apartados 16.º y 18.º que tengan esta naturaleza y no otros servicios, sin perjuicio de que en estos números algunos de ellos quedan excluidos de la exención, si bien lo trascendente es que son estos números los que marcan los servicios a los que se aplica esta regla de localización excepcional de utilización o explotación efectiva. Quede claro también que la ley alude en otros preceptos, como se va a señalar a continuación, a servicios bancarios o financieros, remitiendo al artículo 20.Uno.18.º, por lo que deberían excluirse los primeros de esta regla de localización si se trata de servicios que no tengan naturaleza financiera, concretándose en los segundos, estén o no exentos.

Debe destacarse la alusión que el artículo 94.Uno.3.º de la LIVA hace a estos servicios, al indicar que generan el derecho a deducir las operaciones de seguros, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas

¹⁴ La determinación de la calidad del cliente se recoge en el artículo 19 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto español, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.16.º y 18.º, siempre que el destinatario de tales prestaciones se encuentre establecido fuera de la Unión o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Unión y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado. A estos efectos, las personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales se consideran no establecidas en la Unión cuando no esté situado en dicho territorio ningún lugar de residencia habitual o secundaria, ni el centro de sus intereses económicos, ni presten con habitualidad en el mencionado territorio servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.

En general, estamos ante operaciones exentas en cualquier caso que, conforme a las reglas generales de localización de las prestaciones de servicios, no se entenderán producidas en el territorio de la Unión, dado que nos encontramos antes destinatarios establecidos fuera de este territorio. En principio, estas operaciones no generan el derecho a deducir, por lo que conforme al artículo 104 de la LIVA, si el sujeto pasivo prestador del servicio aplica la regla de prorrata, deberán incluirse en el denominador. Ahora bien, si se producen las circunstancias del artículo 94.Uno.3.º, al generar el derecho a la deducción, se integrarán tanto en el numerador como en el denominador de la prorrata, lo que supone una circunstancia con enorme trascendencia en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por parte de las empresas aseguradoras y financieras que verán incrementado su porcentaje de prorrata.

Si se trata de servicios vinculados con exportaciones, cuando el exportador es un destinatario establecido en el territorio de la Unión, no planteará en principio cuestiones controvertidas, pues las operaciones quedarán sujetas y exentas al localizarse en el territorio de aplicación del impuesto. Ahora bien, si se trata de operaciones de seguro o financieras cuyos destinatarios se sitúan fuera de la Unión, la aplicación de la regla de localización del artículo 70.Dos puede tener una clara incidencia, como se ha señalado, en la determinación de la prorrata. Esto es, si la utilización o explotación efectivas de las operaciones de seguro y financieras se produce en el territorio de aplicación del impuesto español, cualquiera que sea la condición del destinatario ubicado fuera de la Unión –tenga o no la condición de empresario o profesional actuando como tal– entonces al localizarse en este territorio no resultará de aplicación el artículo 94.Uno.3.º y el importe de estas operaciones deberá incluirse exclusivamente en el denominador de la prorrata. Este último precepto alude a operaciones exentas «si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto español», con lo que hace referencia directa a que las operaciones que cita se localizan fuera de este territorio, por lo que de traerse al territorio de aplicación del impuesto español estas operaciones en aplicación del artículo 70.Dos, no resultaría aplicable el artículo 94.Uno.3.º y no generarían el derecho a deducir, al igual que el resto de las operaciones de seguro y financieras que se localizan en el mismo territorio.

La exposición de motivos de la Ley de Presupuestos es muy parca en señalar los motivos por los que se mantiene este punto de conexión del artículo 70.Dos a estas operacio-

nes de seguros y financieras, esencialmente entre empresarios o profesionales, pues indica exclusivamente que se conserva porque se trata de sectores que no generan el derecho a la deducción, cuando en realidad existen otros servicios citados en el artículo 69. Dos que también están exentos y no generan el derecho a deducir, aun cuando la importancia económica del sector sea mucho menor, y sin embargo no se han incluido en la regla de utilización o explotación efectivas.

Por último debe indicarse que se mantiene la jurisprudencia y doctrina en relación con las condiciones exigidas para aplicar esta regla de localización, esencialmente por lo que se refiere a la determinación de cuando estos servicios se entienden utilizados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del impuesto¹⁵, elemento que ha planteado importantes controversias y que seguirá produciéndolas al encontrarnos ante un concepto autónomo de derecho de la Unión que es también un concepto jurídico indeterminado.

Ejemplo 1

- a) El servicio de traducción efectuado por una persona profesional para un particular establecido fuera del territorio de la Unión para su presentación ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) estará sujeto y no exento por la regla prevista en el artículo 70. Dos de la LIVA al producirse su utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo repercutir al tipo general del 21 % (hasta el 31 de diciembre de 2022 estábamos ante una operación no sujeta). Si este mismo servicio lo presta la misma persona profesional para una persona jurídica que actúa en condición y calidad de empresario que radica fuera de la Unión, no estará sujeta al impuesto, no debiendo repercutir IVA, aunque la utilización o explotación efectiva se produce también en el territorio de aplicación del impuesto español (hasta el 31 de

¹⁵ Se expone en los artículos doctrinales a los que se ha aludido en notas anteriores. También destacan las Sentencias del TJUE de 19 de febrero de 2009 (asunto C-1/08 –NFJ031653–), Athesia Bruck, y de 15 de abril de 2021 (asunto C-593/19 –NFJ081601–), SK Telecom; las Sentencias del TS de 6 de abril de 2016 (rec. núm. 3488/2014 –NFJ062531–), de 16 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6477/2018 –NFJ075742–) y de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6274/2018 –NFJ075746–); Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 26 de mayo de 2014 (rec. núm. 97/2013 –NFJ055063–) y de 25 de mayo de 2022 (rec. núm. 963/2020); y las Resoluciones del TEAC de 5 de abril de 2011 (RG 4104/2009 –NFJ042967–), de 15 de noviembre de 2012 (RG 6029/2010 y 1781/2011, acumuladas), de 18 de diciembre de 2012 (RG 1999/2010 –NFJ049803–), de 19 de septiembre de 2013 (RG 1065/2011 y 1865/2011, acumuladas), de 22 de mayo de 2019 (RG 43/2015 –NFJ074072–), de 28 de marzo de 2019 (RG 6289/2015 –NFJ073043–), de 17 de septiembre de 2020 (RG 1980/2017 –NFJ079162–) y de 22 de julio de 2020 (RG 1532/2017 –NFJ078609–). Entre las consultas de la DGT, destacan los últimos pronunciamientos de este órgano en las Consultas V1626/2022, de 6 de julio (NFC083404); V1705/2022, de 15 de julio (NFC083556); V2039/2022, de 22 de septiembre (NFC084033), y V2274/2022, de 27 de octubre (NFC084273).

diciembre debía repercutir IVA español por aplicación de la cláusula de utilización o explotación efectivas del art. 70.Dos).

- b) Una empresa establecida en Canadá contrata con un medio de comunicación español una campaña de divulgación de los productos que la empresa canadiense venderá en el territorio de aplicación del impuesto. Se trata de un servicio de publicidad cuyo destinatario es un empresario por lo que no se aplicará la regla de utilización o explotación efectivas del artículo 70.Dos, aun cuando los medios de comunicación sean españoles y el ámbito territorial de la campaña de publicidad coincida con el territorio de aplicación del impuesto español. De acuerdo con el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA el servicio será una operación no sujeta.

3.2. Comercio electrónico

El Real Decreto.Ley 7/2021, de 27 de abril, reguló el comercio electrónico en el IVA, tanto en lo relativo a las ventas a distancia como a los servicios transfronterizos cuando los destinatarios no tienen la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, entrando en vigor el 1 de julio de 2021. La aplicación de esta novedosa regulación del comercio electrónico, compleja y costosa para muchos pequeños y medianos empresarios y profesionales, requería de algún ajuste técnico para dar seguridad a la interpretación que se estaba dando de algunos preceptos. Por ello, el legislador, a través de la Ley de Presupuestos para 2023, y con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, modifica los preceptos que se examinan a continuación.

3.2.1. Lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes

Los puntos de conexión o reglas de localización recogidas en el artículo 68 de la LIVA sobre entregas de bienes, al igual que las de las prestaciones de servicios, se limitan a determinar cuándo el hecho imponible acaece en el territorio de aplicación del impuesto español, dado que nuestro legislador nacional tiene competencia exclusiva en relación con este territorio, sin que pueda extenderse más allá, de ahí la complejidad de su interpretación en ocasiones.

La sistemática creada por el legislador de las reglas relativas a ventas a distancia intracomunitarias de bienes¹⁶ las divide en dos. La primera, recogida en el apartado tercero, deli-

¹⁶ Por ventas a distancia intracomunitarias de bienes entendemos, conforme al artículo 8.Tres.1.º de la LIVA las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente (noción desarrollada en el art. 5 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011), o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan dos condiciones: a) Que los destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones

mita cuándo se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, fijando con precisión las condiciones que deben concurrir, incluida la referencia al umbral o límite que permite tributar en este territorio, distinguiendo a su vez entre ventas de bienes que son expedidos desde fuera del territorio de aplicación del impuesto español y las que tienen como origen de la expedición este territorio. Son estas las trascendentes para los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español, ya que estas ventas pueden tributar tanto en este territorio como en el de llegada en función de unas condiciones específicas que se fijan de manera precisa en este apartado tercero. Así, conforme a la letra b) de este apartado tercero, cuando un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto español por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanente en la Unión, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual, tributará en este territorio por las ventas a distancia intracomunitaria de bienes que realice cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente y no haya superado el límite previsto en el artículo 73, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en este precepto.

El resto de las ventas intracomunitarias de bienes que tengan como origen el territorio de aplicación del impuesto español y como destino el territorio de otro Estado miembro tributará en este último, recogiendo la regla en el artículo 68.Cuatro. La remisión que se efectuaba hasta ahora a las condiciones del apartado tercero llevaba a confusión, por lo que el legislador, en la Ley de Presupuestos para 2023 y con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, define de manera más precisa, a fin de evitar interpretaciones erróneas, las condiciones que deben concurrir para localizar estas operaciones en este territorio, remitiendo al conjunto de condiciones previsto en la letra b) del apartado tercero¹⁷. Esto es, si en esta letra se precisan las condiciones para tributar en el territorio de aplicación del impuesto español, basta remitir al mismo para concluir que, cuando no se cumplan estas condiciones, las ventas tributarán en el territorio del Estado miembro de llegada de los bienes.

En definitiva, no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto español las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las referidas en la letra b) del apartado tercero.

intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta ley, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal. b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de medios de transporte nuevos (definidos en el art. 13.2.º) o bienes objeto de instalación o montaje (a los que alude el art. 68.Dos.2.º).

¹⁷ Con anterioridad se refería exclusivamente a la condición prevista en la letra b') de la letra b).

Dado que los bienes objeto de impuestos especiales tienen un tratamiento específico cuando los destinatarios son las personas que cita el artículo 14 de la LIVA, tributando siempre en el territorio de llegada, también se precisa que las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, aun cuando cumplan las condiciones previstas en la letra b), no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto español en ningún caso cuando los bienes sean objeto de los impuestos especiales y sus destinatarios sean las personas del artículo 14 o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte¹⁸.

Ejemplo 2

Un sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto inicia en este ejercicio ventas de ordenadores portátiles y otros productos informáticos a través de la página web propia y de una plataforma que actúa como intermediaria en nombre y por cuenta ajena, siendo por cuenta del proveedor el transporte o expedición de los bienes hasta el domicilio señalado por los compradores, iniciándose siempre el transporte desde de la sede del sujeto pasivo en Teruel. Se conoce que hasta el 30 de abril había realizado ventas por valor de 3.000 euros a particulares establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, 5.000 euros a particulares portugueses y 4.500 euros a particulares franceses. En el mes de mayo el importe de las ventas a particulares portugueses es de 2.000 euros y a particulares franceses de 1.500 euros, siendo todas las cantidades netas, excluidos impuestos.

Solución

Hasta el 30 de abril el sujeto pasivo no había superado el umbral de 10.000 euros de ventas a distancia intracomunitarias de bienes (se tienen en cuenta exclusivamente las efectuadas a particulares portugueses y franceses que suman un total de 9.500 €) por lo que, siendo el lugar de realización de las entregas el territorio de aplicación el impuesto español, el proveedor repercutirá IVA español, salvo que hubiese optado por tributar en destino. En el mes de mayo, a partir de superar el umbral de 10.000 euros de ventas a distancia intracomunitarias de bienes el proveedor deberá repercutir IVA portugués o IVA francés, incluso a la venta a distancia que supere el límite, al no poder fraccionarse el importe de una operación. De esta manera el proveedor tendrá dos opciones: o darse de alta como empresario o profesional ante las Administraciones tributarias francesa y portuguesa, o acogerse al régimen de la Unión ante la Administración tributaria española, en cuyo caso ingresará a través del modelo 369 todo el IVA devengado en Francia y en Portugal a la AEAT y esta lo distribuirá a los Estados miembros donde se haya producido el hecho imponible.

¹⁸ En relación con el régimen de tributación de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes a partir del 1 de julio de 2021, véase Longás Lafuente (2022, pp. 999-1.012).

3.2.2. Límite cuantitativo aplicable a ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión

La venta de los bienes y la prestación de los servicios que se citan en este epígrafe tributan bien en el lugar de llegada de los bienes, o donde radica la residencia o domicilio habitual del destinatario respecto de los servicios, cuando este no actúa en condición de empresario o profesional¹⁹. No obstante, se establece un umbral o límite de 10.000 euros, IVA excluido, al que puede renunciarse, en virtud del cual el sujeto pasivo tributa en el territorio del Estado miembro donde radiquen los bienes y se encuentre establecido o donde tenga su sede o establecimiento permanente único en el supuesto de las prestaciones de servicios, con el fin de facilitar la gestión del impuesto a las pequeñas y medianas empresas.

De esta forma, cuando concurren las condiciones de la letra b) del apartado tercero del artículo 68 para ventas a distancia intracomunitarias de bienes, o las referidas en los puntos 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 respecto de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, el empresario o profesional tributa en el territorio de aplicación del impuesto español, si no supera el límite establecido en el artículo 73, conjunto para ambos tipos de operaciones realizadas en la Unión, durante el año natural precedente; o en el año vigente a partir del momento en que se supere. Una vez superado este umbral se aplicarán las normas generales del impuesto y se tributará en el Estado miembro donde llegan los bienes o donde radica la residencia o domicilio habitual del destinatario.

Este límite no resulta aplicable a los siguientes supuestos, que se deducen claramente de los términos utilizados por la norma: a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión por un proveedor no establecido en la Unión (podrá optar por aplicar el régimen exterior a la Unión); a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes realizadas por un proveedor establecido fuera de la Unión; a las ventas a distancia de bienes importados (en cuyo caso podrá optar por aplicar el régimen de importación); a los servicios distintos de los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión; a las entregas de bienes cuya expedición o transporte se produzca dentro del territorio del Estado miembro donde radican los bienes; y a las entregas de bienes realizadas por un proveedor que se encuentre establecido, tenga su domicilio o su residencia habitual en más de un Estado miembro. En todos estos supuestos el sujeto pasivo tributaba en destino sin aplicación de umbral o límite alguno.

Planteaba dudas si quedaban incluidos o no en el citado límite, aplicándose por tanto el umbral de 10.000 euros, las operaciones realizadas por un proveedor de bienes cuan-

¹⁹ Para las ventas a distancia existe una excepción, incluyendo también a destinatarios empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales citados en el artículo 14 de la LIVA o en las respectivas normas análogas del resto de Estados miembros.

do estos se transportan desde el territorio de un Estado miembro distinto de aquel donde tiene su sede o establecimiento único. La duda la despeja el legislador en la Ley de Presupuestos, al modificar el artículo 73 de la LIVA con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, al incluir ahora un párrafo en el que se indica que el límite no resulta de aplicación en el citado umbral cuando las ventas a distancia intracomunitarias de bienes sean efectuadas, total o parcialmente, desde un Estado miembro distinto del de establecimiento. Para la aplicación de este umbral, el proveedor debe, por tanto, estar establecido solo en un Estado miembro y los bienes deben expedirse o transportarse exclusivamente desde el territorio de dicho Estado miembro. De esta forma, aun cuando se realice una sola entrega de bienes, por un importe mínimo, expidiéndose el bien desde un Estado miembro distinto del de establecimiento, el sujeto pasivo queda excluido del umbral, y todas sus ventas a distancia intracomunitarias de bienes y servicios señalados, pasarán a tributar en destino, aun cuando el conjunto de sus operaciones con el resto de los territorios de otros Estados miembros no supere durante el año vigente los 10.000 euros.

No señala el precepto cómo aplicar efectivamente la exclusión del umbral, en tanto la venta a distancia intracomunitaria que excluye al sujeto pasivo del mismo, puede realizarse cuando ya se han efectuado otras anteriormente que sí deben computarse a efectos del umbral. Por ello, debe entenderse que el sujeto pasivo tributará en el lugar de llegada de los bienes a partir de la venta a distancia que da lugar a la exclusión del umbral inclusive, de manera que las ventas anteriores tributarán en el territorio de aplicación del impuesto español que es el territorio desde el que se ha iniciado la expedición y donde se encuentra establecido el sujeto pasivo. Los efectos excluyentes deben computarse a partir del momento en que se incumplen las condiciones, sin que tengan consecuencias retroactivas, pues además una interpretación contraria implicaría que el sujeto pasivo tuviera que rectificar la repercusión efectuada por las operaciones anteriores, lo que puede plantear problemas incluso de legalidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de la LIVA.

Ejemplo 3

Un sujeto pasivo establecido en Zamora comienza a realizar en este ejercicio ventas a distancia intracomunitarias de equipos informáticos a particulares portugueses y franceses, transportándose o expidiéndose los bienes desde Zamora o desde Oporto donde tiene equipos informáticos situados en un almacén de un empresario portugués, participando directamente el proveedor en el transporte o expedición. Ha vendido equipos a particulares portugueses por importe de 8.000 euros transportándose los bienes desde Oporto hasta las distintas localidades portuguesas de residencia de los particulares. También ha efectuado ventas a particulares franceses por importe de 6.000 euros y a particulares portugueses por importe de 4.500 euros expidiéndose los bienes desde los almacenes situados en Zamora. No obstante, un equipo informático valorado en 500 euros ha sido enviado a un particular francés desde el almacén de Portugal. Todas las cantidades señaladas son netas, excluidos impuestos.

Solución

Las ventas efectuadas por el proveedor de Zamora transportándose desde Oporto a las localidades portuguesas por importe de 8.000 euros no se computan a efectos de determinar el umbral previsto en el artículo 73, dado que no son ventas a distancia intracomunitarias de bienes, sino ventas interiores, por las que se repercutirá IVA portugués.

Respecto de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes (las efectuadas desde Zamora a particulares franceses y portugueses), si bien no ha superado el límite de 10.000 euros, sin embargo, resulta que ha realizado una venta a distancia intracomunitaria de bienes desde Oporto a Francia por importe de 500 euros, por lo que no es de aplicación el citado umbral, tributando en destino desde el momento en que realiza esta venta a distancia intracomunitaria de bienes.

4. Base imponible

4.1. Régimen fiscal de las donaciones de productos: determinación de la base imponible

En el artículo 79 de la LIVA se regulan las reglas especiales para determinar la base imponible en cada uno de los supuestos que se indican. Su apartado tercero se refiere a las operaciones de autoconsumo de bienes (art. 9.1) y transferencias de bienes (arts. 9.3 y 16.2.^o), considerando que la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron los bienes o la de la importación, y en el caso de ser objeto de elaboración o transformación será los costes directos e indirectos que hubiesen sido utilizados por el sujeto pasivo.

No obstante, se prevé la corrección de este valor cuando los bienes entregados sufran alteraciones por su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revaloración o cualquier otra causa, en cuyo caso la base imponible será el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega, lo que es interpretado habitualmente por la Administración tributaria como el valor de mercado del bien en el momento en que se realiza el hecho imponible en que consiste en autoconsumo.

Al margen de las cuestiones que se suscitan en la interpretación del precepto y del ajuste de la dicción de esta última regla a la Directiva IVA²⁰, el legislador nacional ha introducido

²⁰ Basta considerar la jurisprudencia del TJUE para plantearse si la norma española se ajusta o no a la Directiva IVA. Así en las Sentencias de 17 de mayo de 2001 (asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99 –NFJ010678–), Fischer y Brandenstein; de 8 de noviembre de 2012 (asunto C-299/11 –NFJ049277–), Gemeente Vlaardingen, y de 8 de mayo de 2013 (asunto C-142/12 –NFJ050627–), Marinov, el órgano jurisdiccional indica que, por precio de compra, evaluado en el momento de la afectación, que es lo que debería señalarse en la redacción de la norma interna española, debe entenderse el valor residual del bien en el momento en que se realiza el autoconsumo o transferencia. Si bien ha señalado, asimismo, que la base imponible es el valor del bien en cuestión determinado en el momento del autoconsumo,

por Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, con vigencia a partir del 10 de abril, una precisión a esta última regla para las donaciones de productos; de manera que se presume que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones de autoconsumo de bienes tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2022), siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con el artículo 3.1.º de la citada ley.

A pesar de la redacción dada por el legislador en el título de la disposición final tercera de la Ley 7/2022²¹ donde se recoge esta nueva regla excepcional, debe concluirse que se aplica no a productos²² sino a bienes, dado que la redacción del precepto alude con claridad a bienes y estos comprenden tanto los muebles como los inmuebles, siempre que tengan naturaleza corporal e incluyendo a los semovientes, sin desconocer que la finalidad de incluir esta regla era la de fomentar la economía circular en la gestión de *stocks* de productos excluidos del circuito comercial pero aptos para el consumo²³. En tanto nos encontramos ante el concepto de entrega de bienes, comprenderá tanto las entregas interiores, como las EIB y las entregas vinculadas a exportaciones, así como las AIB, teniendo en cuenta cuándo el destinatario tenga la condición de sujeto pasivo y cumpla el resto de los requisitos que como destinatario permite la aplicación de esta regla. No obstante es de advertir los posibles conflictos que pueden plantearse esencialmente en las EIB dada la exigencia de requisitos en la norma interna y el principio de neutralidad y no distorsión de la competencia interna. Como en la redacción de la norma no se limita a un tipo concreto de bienes, ni la exposición de motivos recoge la finalidad anterior, debe concluirse que se aplica a cualquier tipo de bienes.

Por otro lado, en tanto no se alude al tipo de autoconsumo de bienes, resultará aplicable a todas las clases de autoconsumo que recoge la LIVA, tanto el externo, como el interno, en sus dos modalidades, y también al denominado autoconsumo sobrevenido previsto en

que se corresponde al precio en el mercado de un bien similar teniendo en cuenta los costes de las transformaciones de dicho bien, debe tenerse en cuenta la evolución experimentada por el valor de los citados bienes entre su adquisición y el cese de la actividad económica, de manera que, en definitiva, no se incluyan márgenes comerciales en la operación de autoconsumo efectuada por el sujeto pasivo.

²¹ No se recoge en la exposición de motivos la finalidad de incluir esta regla especial sobre la base imponible en una norma que nada tiene que ver con la materia fiscal en que consiste la misma.

²² De acuerdo con la primera de las acepciones del Diccionario de la Academia Española, por «producto» se entiende una cosa producida.

²³ Enmienda número 293 presentada por el grupo parlamentario nacionalista GPN, Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, núm. 291, de 11 de febrero de 2022, pp. 205 y 206, en cuya justificación no se alude a quien debe ser el destinatario de las entregas. Su lectura confirma la falta de adecuación de lo pretendido por el legislador y la redacción de la norma, como sucede en numerosas ocasiones, lo que plantea un buen número de problemas, si bien en este caso la redacción de la disposición es clara y a ella debemos atenernos en su aplicación.

el artículo 9.1, letra d), a') a d'), dado que no se distingue en el nuevo precepto, sin perjuicio de que pueda resultar complejo que se produzcan situaciones de esta naturaleza.

Respecto del ámbito objetivo de la regla se refiere a bienes adquiridos, término que plantea su bondad legislativa pues en la LIVA se recoge como hecho imponible las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Indudablemente el término «adquirir»²⁴ viene referido al destinatario y se entiende comprendido dentro del concepto de entrega de bienes, dado que este hecho imponible es mucho más amplio que el de adquirir la propiedad, pero en tanto nos referimos a autoconsumos que vienen caracterizados por la gratuidad, no habrá precio o contraprestación²⁵, por lo que no es «adquirir» el término adecuado para aludir a este supuesto. Por ello, deberá tenerse en cuenta que resultará aplicable a toda entrega de bienes que tenga la consideración de autoconsumo, tal como se reconoce en el artículo 91. Cuatro al establecer el tipo impositivo del 0% para estas operaciones, en donde se alude expresamente al término entregas de bienes. En tanto el artículo 79. Tres de la LIVA fija la regla de determinación de un hecho imponible, el autoconsumo de bienes, que realiza un sujeto pasivo, y este o bien entrega bienes o presta servicios, sería adecuado utilizar estos términos.

La regla especial supone presumir que ha tenido lugar un deterioro total por la entrega de los bienes señalados en las operaciones indicadas, lo que implica que el bien no tendrá valor residual alguno o que el valor de los bienes en el momento en que se produce la entrega es de 0 euros.

En cuanto al ámbito subjetivo debe distinguirse entre los sujetos pasivos a quienes se aplica esta regla y quien puede ser el destinatario de las entregas de bienes. En relación con los primeros esta excepción es aplicable a todo sujeto pasivo que realice autoconsumos en las condiciones objetivas que se analizan. Por tanto, resulta aplicable exista o no vinculación entre el sujeto pasivo y el destinatario. Al respecto debe efectuarse una precisión importante, pues de existir vinculación²⁶ podría considerarse que resulta de aplicación la regla del artículo 79. Cinco y no la del apartado tercero. Sin embargo, el carácter de regla especial de este último apartado prima sobre el apartado Cinco, por lo que las operaciones «vinculadas» se sujetarán a la excepción que se está ahora examinando, por lo que de no existir precio o contraprestación aplicaremos el nuevo párrafo añadido en el apartado tercero si se dan las circunstancias detalladas en el mismo.

²⁴ De acuerdo con el Diccionario de la RAE, en la segunda de sus acepciones, por «adquirir» se entiende «comprar», y por la tercera «coger, lograr o conseguir».

²⁵ Si hubiese precio o contraprestación esta sería la base imponible, sin perjuicio de aplicar la regla especial de vinculación prevista en el artículo 79. Cinco de la LIVA.

²⁶ El artículo 79. Cinco de la LIVA establece cuándo existe vinculación en IVA dando un concepto más amplio que en imposición directa, reconociendo en la letra d) que existe en las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos del artículo 2 de la Ley 49/2002 y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

Si la regla no alude a sujeto pasivo, permitiendo que la aplique cualquier sujeto pasivo, si se refiere expresamente a los destinatarios, delimitando su perímetro subjetivo. Para que se aplique la presunción anterior es preciso que estemos ante operaciones cuyos destinatarios sean entidades sin fines lucrativos definidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que destinen los bienes que obtienen del sujeto pasivo a los fines de interés general que desarrollen, conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1.º de esta ley.

Quedan excluidas de la aplicación de esta nueva regla las entidades beneficiarias del mecenazgo del artículo 16, excepto las anteriores citadas en el artículo 2

Por tanto, el sujeto pasivo que efectúa la entrega aplicará la regla especial cuando el destinatario sea cualquier entidad comprendida en el artículo 2 de Ley 49/2002, bastando con cumplir el requisito previsto en el número 1.º del artículo 3, esto es, destinar los bienes a los fines previstos en este número²⁷. De otra parte, no se alude al cumplimiento del resto de las condiciones exigidas en este precepto, pudiendo plantearse una interpretación que permitiese destinar los bienes adquiridos al desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria cuando los resultados obtenidos por estas actividades vayan destinados al cumplimiento de los fines previstos en el número 1.º; al igual que podrá resultar aplicable cuando no se cumplan las condiciones previstas en los números 2.º a 10.º, como son el incumplimiento de determinadas obligaciones esenciales que permiten un control adecuado y ajustado a las finalidades de estas entidades.

No delimita el precepto si los bienes deben destinarse exclusiva o parcialmente a los fines de interés general que desarrollen, pues no se utiliza ninguno de los dos adverbios. Aunque de la dicción utilizada por el legislador parece deducirse que se requiere una afectación total se suscita este conflicto y bien podrían estimar los órganos revisores administrativos o jurisdiccionales que cabe la afectación parcial.

Determinada la base imponible de acuerdo con esta excepción a la regla de los autoconsumos de bienes, este valor se trasladará al cociente para concretar la prorrata aplicable por el sujeto pasivo. Al tratarse de un valor residual nulo o de 0 euros no tendrá efecto si el sujeto pasivo no está acogido a la regla de prorrata al igual, y aquí radica el efecto más importante, que si el sujeto pasivo aplica esta regla de prorrata, pues como se indicará más

²⁷ Se trata de fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial. Como puede observarse si bien la mayoría de estas actividades se encuentran comprendidas en el ámbito de la exención del IVA prevista en el artículo 20.Uno.8.º de la LIVA, no todos los fines pueden enmarcarse en ella.

adelante, la operación va a estar siempre sujeta y no exenta, incluyéndose tanto en el numerador como en el denominador de la prorrata, mejorando así el porcentaje de deducibilidad del sujeto pasivo que realiza estos autoconsumos.

Deben realizarse unas aclaraciones vinculadas al principio de neutralidad que preside este impuesto, ya que se plantea si esta nueva regla es ajustada al mismo al no establecerse más que para un tipo concreto de operaciones.

Así no resulta aplicable a las prestaciones de servicios, de manera que los sujetos pasivos que presten gratuitamente sus servicios a las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002 deberán considerar que la base imponible de los autoconsumos es la prevista en el apartado cuarto del artículo 79 no beneficiándose de la reducción prevista para los autoconsumos de bienes, devengándose el impuesto en el caso de estar sujetos y no exentos, o declarándolo en el denominador de la prorrata si está exento.

De otra parte, la regla resulta aplicable exclusivamente cuando el sujeto pasivo tenga por actividad la compraventa de los bienes objeto del autoconsumo o su fabricación o producción. Cuando un sujeto pasivo es el destinatario de entregas de bienes que no quedan comprendidos en el ámbito del artículo 96.Dos de la LIVA con la intención de destinarlos a atenciones a terceras personas, esto es, autoconsumos de bienes, no genera en ningún caso el derecho a deducir las cuotas soportadas (art. 96.Uno.3.º LIVA), si bien el posterior autoconsumo queda no sujeto por el artículo 7.7.º. Ahora bien, la diferencia con quien sí produce o se dedica a la comercialización de los bienes es que en el caso que ahora se analiza por la regla incluida en la reforma el sujeto pasivo no repercute cuota cuando entrega el bien a las entidades sin fines lucrativos y va a generar siempre el derecho a deducir, mientras que el sujeto pasivo que no tiene por actividad producir o comerciar con los bienes que entrega a estas entidades no generará el derecho a deducir las cuotas soportadas²⁸.

Pueden plantearse cuestiones en relación con los bienes inmuebles que entrega en autoconsumo el sujeto pasivo a los destinatarios previstos en la regla excepcional. Si se trata de primera entrega de edificios o de parte de los mismos, o de terrenos en curso de urbanización o urbanizados, en principio no se planteará discusión alguna, pues estaremos ante operaciones sujetas y no exentas cuya base imponible se determinará de acuerdo con la regla excepcional. Ahora bien, si se trata de segundas o ulteriores entregas o de entregas de terrenos no urbanizados se planteará si la operación está exenta y si se puede renunciar a la exención. En principio como el destinatario la afectará generalmente a una actividad no sujeta, aunque ya se ha señalado que no siempre tendría que ser así, no habría problema alguno. No obstante el artículo 79.Tres.3.º, párrafo segundo, en relación con el artículo 91.Cuatro, ambos de la LIVA, establece que estas operaciones tributarán al tipo del 0%, por lo que se plantea si resultan aplicables o no las exenciones del artículo 20.Uno.20.º y 22.º de la LIVA. Aunque la exención es un elemento de la relación jurídico-tributaria que debe determinarse con carácter previo a la aplicación del tipo impositivo, pues este solo se

²⁸ Así se deduce también de la Consulta de la DGT V1709/2022, de 15 de julio (NFC083560).

aplica a las operaciones no exentas, no hubiera sido desmesurado que el legislador hubiese concluido que en el caso de inmuebles resultará de aplicación la exención, pues pueden plantearse serias dudas dada la dicción de los artículos 79.Tres y 91.Cuatro, declarando así la incompatibilidad de los preceptos primando el artículo 20.Uno.22.º y 23.º.

Lo anterior se amplía en relación con la entrega de determinados bienes cuyas entregas están exentas, con exención limitada. De aplicar la exención para estos bienes, el sujeto pasivo solo se beneficiaría de la inclusión en el denominador de la prorrata de una base imponible por el valor residual de los bienes, en general una base nula o de 0 euros, pero no podría deducir cuota alguna, lo que resulta en cierta medida contradictorio con la finalidad de este precepto y el principio de neutralidad. Piénsese en algunos bienes fundamentales en situaciones de catástrofes, o análogas, como es la sangre o el plasma sanguíneo, que pueden necesitar entidades sin fines lucrativos para la realización de sus actividades propias no lucrativas, y que no van a gozar en el sujeto pasivo de las condiciones favorables que tienen otros sujetos pasivos cuyas entregas están no exentas, si bien en este caso el principio de neutralidad debe imperar sobre la finalidad de la operación.

Finalmente, cabe advertir que la DGT se ha pronunciado exclusivamente en esta materia en la citada Consulta V1709/2022, de 15 de julio (NFC083560), para concluir que la regla que se ha examinado resulta de aplicación a las entidades dependientes de la Iglesia Católica, con base en el artículo V del Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos y el artículo 96 de la Constitución²⁹.

Ejemplo 4

- a) Un sujeto pasivo dedicado al sector de la alimentación se encuentra dedicado a la producción de conservas de legumbres, carne, para su venta a establecimientos comerciales. Efectúa una entrega de 5.000 latas de conserva, cuyo coste de producción

²⁹ La Ley 49/2002 regula en su disposición adicional novena el régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, estableciendo el apartado tercero:

Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Y el artículo 96 de la Constitución establece:

los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

fue de 10.000 euros, a una organización no gubernamental que cumple las condiciones previstas en la Ley 49/2002 que las afecta a sus actividades no lucrativas.

- b) Un sujeto pasivo del sector de la moda adquiere unos aparatos médicos por importe de 1.000.000 de euros (IVA excluido) a la empresa que los fabrica al objeto de entregarlos a una fundación, que cumple las condiciones previstas en la Ley 49/2002, para su utilización en las actividades sanitarias que desarrolla y por las que no percibe precio o contraprestación. Asimismo, la empresa fabricante hace la misma donación a dicha fundación.
- c) Una persona física profesional de la abogacía presta servicios gratuitos a una ONG acogida a la Ley 49/2002, para afectarlos a su actividad no lucrativa, utilizando para ello el profesional recursos afectos al despacho profesional.

Solución

- a) Este empresario habrá deducido la cuota soportada en el proceso de producción de los bienes al tratarse de una actividad generadora de este derecho. Por la entrega a la ONG se produce un autoconsumo externo de bienes del artículo 9.1 de la LIVA, sujeto al impuesto, siendo la base imponible conforme al artículo 79.Uno.3.º de 0 euros.
- b) En este caso, el empresario del sector de la moda no puede deducir la cuota soportada por la adquisición de los aparatos médicos en virtud de lo dispuesto en el artículo 96.Uno.5.º de la LIVA y la posterior entrega se encontrará no sujeta conforme al artículo 7.7.º de la ley.

Por el contrario, la empresa fabricante podrá deducirse las cuotas soportadas en el proceso de fabricación de los aparatos y la posterior entrega, que constituye un autoconsumo externo de bienes (art. 9.1.º b) LIVA), estará sujeta y no exenta, siendo la base imponible de 0 euros conforme al artículo 79.3.º. Al realizar una actividad generadora del derecho a la deducción, esta entrega no tiene efecto alguno en relación con la aplicación de una posible prorata.

- c) Este profesional de la abogacía presta un servicio sujeto al impuesto, constituyendo autoconsumo externo de servicios debiendo declarar el IVA devengado, calculando la base imponible conforme a la regla prevista en el artículo 79.Cuatro de la LIVA, esto es, el coste de prestación de los servicios, incluida la amortización de los bienes cedidos, y tributando al tipo general del 21 %.

4.2. Créditos incobrables

La Directiva IVA, en su artículo 90 admite que debe modificarse la base imponible de las operaciones en los casos de impago total o parcial, después del momento en que la operación quede formalizada, sujetándose a las condiciones que determinen los Estados miembros. Su fundamento surge del principio de neutralidad, en virtud del cual el empresario, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a

su vez sujetas a IVA³⁰, constituyendo asimismo expresión de otro principio básico del impuesto, cual es que la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el propio sujeto pasivo³¹. Por tanto, el precepto de la directiva obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo siempre que, después de haberse convenido una operación, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo.

El legislador nacional transpone esta posibilidad en el artículo 80.Cuatro de la LIVA, desarrollado por el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA), estableciendo un conjunto de condiciones que debe cumplir el sujeto pasivo para proceder a modificar la base imponible.

Estas condiciones han sido objeto de análisis tanto por la jurisprudencia nacional³², como por el TEAC, aun cuando este último haya sido más riguroso en la exigencia de requisitos formales³³. Más trascendente resulta la jurisprudencia del TJUE que ha analizado este supuesto de modificación de la base imponible desde distintos ángulos, también respecto de la exigencia de condiciones formales y temporales impuestas por los Estados miembros y el sometimiento a los principios inherentes al sistema común del IVA, tanto los señalados anteriormente, como los de efectividad y proporcionalidad esencialmente³⁴.

³⁰ Entre otras, Sentencias del TJUE de 15 de octubre de 2020 (asunto C-335/19 –NFJ079257–), E., apartado 31 y jurisprudencia citada; y de 28 de octubre de 2021 (asunto C-324/20 –NFJ083852), X-Beteiligungsgesellschaft, apartado 52.

³¹ Así lo pone de manifiesto el TJUE en Sentencia de 12 de octubre de 2017 (asunto C-404/16 –NFJ068312–), Lombard Ingatlan Lizing, apartado 26, y jurisprudencia citada.

³² Así lo ha hecho recientemente el TS por Sentencia de 2 de junio de 2022 (rec. núm. 3441/2020 –NFJ086600–), fijando doctrina en el sentido de que el requisito legal de que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante requerimiento notarial al deudor se satisface con cualquier clase de comunicación a este por conducto notarial, cualquiera que sea la modalidad del acta extendida al efecto (en análogo sentido se pronuncia en la Sentencia de 9 de junio de 2022 [rec. núm. 6388/2020]). También la AN en Sentencias de 15 de febrero de 2021 (rec. núm. 107/2018 –NFJ081364–) y de 10 de marzo de 2022 (rec. núm. 466/2017).

³³ Entre otras, Resolución de 3 de junio de 2020 (RG 3041/2017 –NFJ078194–) exigiendo requerimiento notarial sin que pueda equipararse al mismo el acta notarial de remisión de documentos por correo. Esta doctrina ha sido modificada como consecuencia de la jurisprudencia del TS citada en la nota anterior, como puede observarse en las Resoluciones de 20 de septiembre de 2022 (RG 3635/2020 –NFJ087543– y 7718/2020 –NFJ087544–, no acumuladas). También la Resolución de 21 de junio de 2021 (RG 6151/2018 –NFJ088544–) confirmando que no puede modificarse la base imponible respecto de créditos inferiores a 300 euros cuando el destinatario no actúa en condición de empresario o profesional.

³⁴ Además de las resoluciones citadas en nota anterior, destacan las Sentencias de 3 de julio de 1997 (asunto C-330/95 –NFJ005871–), Golsdsmiths; de 26 de enero de 2012 (asunto C-588/10 –NFJ045438–), Kraft Foods Polska; de 15 de mayo de 2014 (asunto C-337/13 –NFJ054398–), Almos Agrárkülkereskedelmi; de 23 de noviembre de 2017 (asunto C-246/16 –NFJ068750–), Di Mara; de 20 de diciembre de 2017 (asunto C-462/16 –NFJ069238–), Boehringer Ingelheim Pharma; de 22 de febrero de 2018 (asunto C-396/16 –NFJ069670–), T-2; de 6 de diciembre de 2018 (asunto C-672/17 –NFJ072024–), Tratave; de

El legislador nacional, consciente de esta doctrina y jurisprudencia, varía algunas de las condiciones exigidas para proceder a modificar la base imponible por crédito incobrable en la Ley de Presupuestos para 2023, con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, que se examinan a continuación.

4.2.1. Límite de la deuda cuando el destinatario no actúa en condición de empresario o profesional

De acuerdo con el artículo 80.Cuatro, letra A), 3.^a, de la LIVA, para modificar la base imponible por crédito incobrable se requería que el destinatario de la operación actuara en la condición de empresario o profesional y de no actuar en esta condición se exigía que la base imponible de la operación fuese superior a 300 euros, de manera que el sujeto pasivo no podía modificar la base imponible de todas aquellas operaciones realizadas para consumidores finales cuya base imponible no superase ese importe, lo que se produce en multitud de ocasiones, trasladando al sujeto pasivo empresario o profesional que realiza la operación la carga fiscal y financiera del impuesto, a pesar de tener la naturaleza de mero recaudador por cuenta de la Hacienda Pública. Y ello, tanto si la operación era única como si se trataba de servicios o provisiones de tracto sucesivo, respecto de las que se considera que cada prestación temporal es independiente de las sucesivas, por lo que el importe anterior resulta exigible respecto de cada prestación individualizada.

Este supuesto de modificación puede ser objeto de un análisis crítico exhaustivo, de acuerdo con los principios que inspiran el sistema común del IVA, así como los inherentes a la determinación de la base imponible y traslación de la carga impositiva al consumidor final incluyendo la concreción de quien tiene el deber de soportar la incidencia que supone el impago. No obstante, si bien el TEAC³⁵ ha confirmado la exigencia de esta condición concluyendo en su adecuación a la Directiva IVA a la vista de la jurisprudencia del TJUE que cita, resulta discutible esta consideración, y así parece confirmarlo el propio legislador con la reforma actual.

8 de mayo de 2019 (asunto C-127/18 –NFJ073226–), A-PACK; de 3 de julio de 2019 (asunto C-242/18 –NFJ073875–), UniCredit Leasing; de 11 de junio de 2020 (asunto C-146/19 –NFJ078489–), SCT; y el Auto de 29 de abril de 2020 (asunto C-756/19), Ramada Storax.

³⁵ Resoluciones de 21 de junio de 2021 (RG 6151/2018 –NFJ088544–) y de 22 de abril de 2022 (RG 3357/2019 –NFJ086327–). En ellas, el TEAC indica que la limitación cuantitativa «podría tener su fundamento en razones operativas y de control», sin llegar ni a apuntalar la razón de ser de esta exigencia dada el tiempo verbal que utiliza, ni la examina de acuerdo con los principios a los que se ha aludido en la nota anterior, esencialmente los de efectividad y proporcionalidad, si bien señala posteriormente que el límite «responde a razones operativas y de control», añadiendo que en el «Derecho de la Unión están previstas medidas de simplificación del impuesto cuando no se superen determinados umbrales, que se justifican por motivos de control», no especificando cuáles son estos motivos. De otra parte, se indica que el artículo 90.1 de la Directiva IVA cumple los requisitos para producir efecto directo, pero estima que resulta posible interpretar la LIVA conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, no apreciando disconformidad de la norma nacional con la de la Unión.

Este límite cuantitativo se reduce ahora a los 50 euros, de manera que los empresarios o profesionales ven de esta manera minorado su perjuicio económico en la modificación de la base imponible cuando los destinatarios no actúen en condición de empresarios o profesionales; si bien en la exposición de motivos no se alude a las causa por las que se establece este límite y no otro o la razón que lleva a no eliminarlo permitiendo toda modificación de base imponible, pues sigue excluyéndose un importante número de operaciones, como son muchas relacionadas con suministros de bienes o de servicios de tracto sucesivo y una problemática que no queda solucionada con la reforma, pues en estas operaciones de tracto sucesivo pueden existir periodos cuya base imponible sea superior a 50 euros y otros inferior, obligando además a cumplir las condiciones para cada impago, al no encontrarnos ante operaciones a plazo. De otra parte, no se recogen singularidades específicas para las empresas suministradoras que no pueden interrumpir el suministro en determinadas situaciones, como es el caso por ejemplo de los consumidores en riesgo de exclusión social, y que deberán dar cumplimiento a los requisitos previstos en la LIVA.

Ejemplo 5

Una empresa suministradora de energía eléctrica factura mensualmente a un particular, existiendo facturas por importe inferior a 50 euros y otras superiores a 50 euros de base imponible; que no son abonadas a la empresa.

Solución

Esta podrá modificar la base imponible exclusivamente respecto de aquellas facturas por importe superior a 50 euros, cumpliendo el resto de los requisitos previstos en el artículo 80.Cuatro y Cinco de la LIVA, pero no respecto de las que tengan una base imponible igual o inferior a 50 euros.

4.2.2. Exigencia de instar el cobro por parte del sujeto pasivo

Una condición indispensable en cualquier caso para modificar la base imponible por crédito incobrable es la de requerir al destinatario el cobro de la deuda. Se ha expuesto con anterioridad el distinto criterio mantenido por el TEAC y por el TS a propósito de este requisito, y para este último órgano jurisdiccional la doctrina del TJUE «no contiene referencia ni indicación alguna que avale [...] la exigencia formal de que la comunicación al deudor, en caso de impago de todo o parte del precio de la operación rabada, deba hacerse necesariamente a través de un medio de notificación concreto, con exclusión de otros posibles [...]. Según esta doctrina jurisprudencial, en caso de impago, no comportará vulneración del principio de neutralidad del IVA el que los Estados nacionales, a fin de evitar actuaciones de evasión o fraude fiscal, impongan

ciertas formalidades como "la comunicación previa al deudor de la intención de rectificar una parte o la totalidad del IVA"; añadiendo que en ningún caso se requiere que el «medio formal de comunicación de la deuda deba contener el derecho a contestar por parte del deudor»³⁶.

Esta jurisprudencia, así como la del TJUE, lleva al legislador a alterar el contenido de esta condición relativa a que el sujeto pasivo inste el cobro de la deuda, de forma que además de la reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial, ahora podrá efectuarse también «por cualquier medio que acredite fehacientemente la reclamación el cobro» al deudor.

Frente a otras legislaciones nacionales que exigen exclusivamente la comunicación al destinatario de la operación³⁷, en nuestro ordenamiento interno se exige instar el cobro lo que implica algo más que la mera comunicación de ser deudor³⁸, y nuestro legislador establece unos medios para proceder a ello. La norma anterior no exigía que se acreditase fehacientemente, ya que la reclamación judicial o el requerimiento notarial, interpretado de forma amplia como se ha expuesto anteriormente, permiten considerar cumplida esta circunstancia, pero ahora el legislador añade que puede acreditarse por cualquier medio admitido en derecho y exige que se acredite fehacientemente que se ha instado el cobro, lo que supone que no vale exclusivamente la mera comunicación al destinatario de ser deudor y, por otro, exige fehaciencia, esto es, que haga fe o sea fidedigna la reclamación del cobro, lo que lleva implícito acreditar que el destinatario conoce esta reclamación y el acreedor puede acreditarlo frente a la Hacienda Pública. Ahora bien, de la redacción del precepto se infiere que esta fehaciencia se exige exclusivamente respecto del nuevo medio de acreditación, esto es, «cualquier otro medio» admitido en derecho.

Surge si esta acreditación por cualquier otro medio puede aplicarse también cuando el deudor sea una Administración pública. La nueva redacción no distingue según la naturaleza o condición del destinatario, si bien el párrafo tercero del artículo 80.Cuatro.A), 4.^a, de la LIVA, recuerda que si se trata de créditos adeudados por entes públicos, todos los medios señalados anteriormente, se sustituirán por la certificación expedida por el órgano competente del ente público deudor de acuerdo con el informe del interventor o tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cantidad. En definitiva, si el deudor es un ente público, solo se permite la modificación si se está en posesión de esta certificación, sin que se prevea la circunstancia del incumplimiento del ente público, no solo del pago, sino también de la emisión de la certificación. Hubiera sido deseable una redacción más adecuada al principio de seguridad jurídica, pues la lectura de los párrafos de esta regla 4.^a resulta ser en definitiva contradictoria.

³⁶ Sentencia del TS de 2 de junio de 2022 (rec. núm. 3441/2020 –NFJ086600–), FD 5.º.

³⁷ Es el caso de Portugal, de acuerdo con el artículo 78 del Código do IVA, condición que ha sido examinada y confirmada por el TJUE en Sentencia de 6 de diciembre de 2024 (asunto C-672/17 –NFJ072024–), Tratave.

³⁸ Conforme al diccionario de la RAE, «instar» supone en dos de sus acepciones, «repetir la súplica o petición, insistir en ella con ahínco» y «apretar o urgir la pronta ejecución de algo».

Con esta reforma no se elimina la conflictividad que puede plantearse y, si bien la doctrina del TJUE antes citada permite a los Estados miembros incluir en sus normativas requisitos formales para proceder a la modificación de la base imponible por impago del destinatario con el objetivo de evitar el fraude o el abuso de derecho, estos deben ajustarse al marco del principio de neutralidad en relación con los de proporcionalidad y eficiencia, lo que puede plantear, como se indica, conflictividad en la aplicación del requisito exigido en la LIVA, por lo que exigirá de una interpretación flexible de esta condición por parte de la Hacienda Pública y de los órganos revisores, administrativos y jurisdiccionales³⁹.

4.2.3. Plazo para ejercitar la modificación de la base imponible

El plazo para proceder a modificar la base imponible por impago del destinatario siempre ha estado sujeta a especialidades en relación con el resto de los supuestos previstos en el artículo 80, al margen del concurso. El requisito temporal que exigía el artículo 80. Cuatro para proceder a modificar la base imponible por la causa que ahora se examina era uno de los que planteaban mayor discrepancia por parte de los sujetos pasivos, pues la acción se limitaba a los tres meses siguientes a aquel en que el crédito tenía la condición de incobrable.

El legislador nacional ha ampliado este plazo⁴⁰ para ejercitar la acción en que consiste la modificación, pasando ahora a ser de seis meses siguientes a la finalización del periodo para que el crédito tenga la consideración de incobrable. La norma exige que haya transcurrido un año desde el devengo del IVA repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo, por lo que el plazo ahora de seis meses se computará una vez transcurrido este plazo de un año. No obstante, se establecen varias excepciones:

- Si se trata de operaciones a plazos o con precio aplazado, es preciso que haya transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados para reducir en su caso la parte proporcional de la base imponible. El periodo de seis meses para ejercitar la acción de modificar la base imponible se computará, por tanto, transcurrido el anterior plazo.
- Si el titular del derecho de crédito es un empresario o profesional con un volumen de operaciones que no haya excedido en el año natural inmediato anterior a

³⁹ Es el caso, por ejemplo, de que al proveedor de los bienes o al prestador del servicio le resulte imposible o excesivamente difícil cumplir con esta condición exigida por la norma, bien porque el destinatario ya no existe, ha cambiado de domicilio, u otras causas que impidan ejercitar los trámites del precepto en la forma que exige.

⁴⁰ Al igual que el resto de la reforma de la LIVA referida a la modificación de la base imponible por impago, en la exposición de motivos no se justifica el motivo de la misma, sin que puedan conocerse las causas que han llevado al legislador, por ejemplo, con esta condición a extenderla a los seis meses y no al año o a los cuatro años, puesto que todos estos plazos son adecuados a la Directiva IVA y jurisprudencia del TJUE. Lo mismo ocurre con los otros requisitos, pues no especifica por qué se ha reducido de 300 a 50 euros, cuando se podía haber eliminado el importe sin más; o respecto a instar el cobro, podía exigirse exclusivamente la comunicación al deudor.

6.010.121,04 euros, el plazo para que el crédito sea incobrable podrá ser de seis meses o un año pudiendo modificar la base imponible en el plazo de los seis meses siguientes al transcurso de seis meses desde el devengo o de los seis meses siguientes al transcurso de un año. Esto da lugar a una llamativa conclusión, puesto que para estos empresarios el plazo para ejercitar la acción de modificar pasa a ser realmente de un año a partir de que transcurran seis meses desde el devengo de la operación, puesto que ambos plazos que indica la norma se concatenan o enlazan.

- Para los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja el plazo para modificar la base imponible de seis meses se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre para declarar el devengo de la operación. Por este motivo, tanto el impuesto devengado como la modificación de la base imponible a la baja podrá realizarse en el mismo periodo de declaración-liquidación. En tanto cumplen la condición de que su volumen de operaciones es inferior a 6.010.121,04 euros, podría plantearse si resultan aplicables los dos plazos de seis meses anteriores de forma concatenada, si bien en este caso no es así en tanto que cuando se produce el devengo de la operación siempre habrá transcurrido un año como mínimo, dadas las reglas del devengo en este régimen especial.

Ejemplo 6

Un sujeto pasivo cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior fue de 4.000.000 de euros presta un servicio de asesoramiento fiscal el 1 de marzo emitiendo factura el 12 de abril por importe de 20.000 euros (impuestos excluidos) a una empresa del sector inmobiliario. Se conoce que este destinatario no abona el importe de la operación no habiéndose pactado pagos aplazados o parciales.

Solución

En este caso el sujeto pasivo puede considerar el crédito incobrable por el transcurso de seis meses desde el devengo, esto es, el 1 de septiembre, por lo que a partir de este momento tiene otro plazo de seis meses para modificar la base imponible. Transcurrido un año desde el devengo, en el caso de no haber procedido a modificar la base imponible, podrá volver a ejercitar esta acción, lo que supone que tiene un año para hacerlo a computar desde el 1 de septiembre de este ejercicio.

Para ello deberá dar cumplimiento al resto de las condiciones exigidas por el artículo 80.Cuatro y Cinco de la LIVA y artículo 24 del RIVA; entre ellas, la de instar el cobro de la deuda, bien mediante reclamación judicial, requerimiento notarial o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro.

Puede efectuarse el siguiente cuadro-resumen de esta causa de modificación de la base imponible, a la vista de la reforma de la LIVA.



Créditos incobrables: plazo para rectificar y requisitos			
	Sujetos pasivos con volumen hasta 6.010.121,04 euros el año natural anterior	Resto de sujetos pasivos	Sujetos acogidos al régimen especial del criterio de caja
Plazo por transcurrir desde el devengo, para rectificar a la baja la base imponible	6 meses o 1 año	1 año	Se consideran cumplidos estos plazos el 31 de diciembre del año siguiente a aquel en que se ha realizado la operación.
Operaciones a plazo	Plazo por transcurrir desde el devengo hasta el vencimiento del pago, para considerar una operación a plazo Plazo que debe transcurrir desde el vencimiento del pago, para considerar una operación incobrada	Operaciones a plazo o con pre-cio aplazado: debe transcurrir el plazo de 6 meses o 1 año desde el vencimiento hasta la fecha de devengo de la operación	
Plazo para modificar la base imponible desde la finalización del periodo anterior	6 meses desde el transcurso de los plazos anteriores (resulta ser de 1 año desde el transcurso del plazo de los 6 meses)	6 meses	6 meses
Requisitos para modificar la base imponible	Reclamación judicial, requerimiento notarial al deudor, o cualquier medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro al destinatario Deudas de los entes públicos: se sustituyen los medios anteriores por un certificado del ente público deudor en el que conste el reconocimiento y la cuantía de la obligación Reflejo en los libros registro obligatorios del IVA Factura rectificativa conforme al artículo 15 del Reglamento de Facturación		

4.2.4. Régimen transitorio de aplicación de estas medidas sobre créditos incobrables

Las medidas anteriores, referidas a créditos incobrables, se acompaña en la Ley de Presupuestos para 2023 de un régimen transitorio para que puedan acogerse al nuevo plazo de seis meses todos los sujetos pasivos del IVA cuyo plazo de modificación no hubiera caducado a fecha de 1 de enero de 2023.

De acuerdo con la disposición transitoria quinta, en los supuestos de modificación de la base imponible por créditos total o parcialmente incobrables, se aplicará el nuevo plazo de seis meses para ejercitar la acción cuando a 1 de enero de 2023 no hubiera transcurrido el plazo para considerar que el crédito es incobrable (hasta ahora de tres meses desde la finalización de los seis meses en caso de pequeñas y medianas empresas o de un año para el resto de empresarios o profesionales); y si se trata de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja, la modificación podrá efectuarse dentro de los seis meses siguientes a partir de la fecha límite del 31 de diciembre de 2022, en la que se produce el devengo cuando no se haya recibido el cobro de la operación por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas durante el año 2021, conforme al artículo 163 terdecies de la LIVA.

Ejemplo 7

- a) Un sujeto pasivo tiene en el ejercicio 2021 un volumen de operaciones de 2.000.000 de euros y en el año 2022 de 2.500.000 euros. Realizó una prestación de servicios sujeta y no exenta el 1 de marzo de 2022 por importe de 100.000 euros, repercutiendo IVA en factura expedida en la misma fecha que no es abonada por el destinatario.
- b) Una gran empresa prestó un servicio cuyo devengo se produjo el 1 de agosto de 2021 por importe de 200.000 euros, repercutiendo el IVA en factura que es emitida el mismo día a otro empresario establecido también en el territorio de aplicación del impuesto.

Solución

- a) El crédito resulta incobrable por el transcurso de seis meses, por lo que a partir del 1 de septiembre podía modificar la base imponible en el transcurso de los tres meses siguientes, si bien en caso de no ejercitar esta acción podía hacerlo en el plazo de los tres meses siguientes a partir del 1 de marzo de 2023.

De acuerdo con la disposición transitoria quinta de la Ley de Presupuestos para 2023, este sujeto pasivo de no haber efectuado la modificación en el primer plazo puede modificar la base imponible a partir del 1 de septiembre de 2022 durante el plazo de seis meses (esto es, de 1 de enero hasta el 1 de marzo de 2023), y si no lo lleva a

cabo esta modificación puede realizarla en el segundo plazo de seis meses que surge a partir del 1 de marzo de 2023.

- b) El crédito puede considerarse incobrable por el transcurso de un año, esto es, el 1 de agosto de 2022, por lo que debió modificar la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes, de acuerdo con la normativa vigente en el momento en que se considera que el crédito tiene la naturaleza de incobrable. No obstante, de acuerdo con la Ley de Presupuestos para 2023, si no lo hizo en este plazo, podrá hacerlo hasta el 1 de febrero de 2023.

4.3. Base imponible en las importaciones

En el artículo 83 de la LIVA se regula la determinación de la base imponible de las importaciones y operaciones asimiladas. En su apartado segundo se establecen las reglas especiales, respecto del que la Ley del Presupuestos para 2023 incluye las siguientes novedades con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023:

- Se incluye una nueva regla, 3.^a, para recoger las reglas de determinación de la base imponible en las importaciones a que alude el artículo 18.Dos y Tres (el primero ha sido modificado y el segundo es nuevo por la Ley de Presupuestos de 2023, tal como se ha examinado en el apartado 2.3. «Armonización del IVA a la normativa aduanera de la Unión» de este artículo) cuando los bienes han sido objeto de entregas o servicios exentos. Se trata de la colocación de los bienes importados, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto en las situaciones a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes del artículo 24; y la vinculación de mercancías importadas al régimen de depósito distinto del aduanero de las mercancías a que se refiere el artículo 65. Se trata de regular la circunstancia de que los bienes hayan sido objeto durante su permanencia en las situaciones o regímenes de servicios o entregas a las que se ha aplicado la exención del IVA.

La base imponible cuando los bienes que están en dichas situaciones, regímenes o depósito hubieran sido objeto de entregas o prestaciones de servicios que quedan exentos por aplicación de los artículos 23 y 24, será el resultado de adicionar a la contraprestación correspondiente a los servicios que hubieran quedado exentos el valor resultante de la aplicación de la regla general de determinación de la base imponible en las importaciones prevista en el apartado primero del artículo 83 o, en su caso, a la contraprestación de la última entrega realizada durante la vigencia de dichos regímenes aduaneros o fiscales o durante la permanencia de los bienes en las situaciones recogidas en dichos preceptos.

- En relación con la base imponible de los bienes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero, ahora recogido en la regla 4.^a al trasladarse a este ordinal como consecuencia de la inclusión de la regla anterior, se precisa que la regla especial de determinación de la base imponible resulta aplicable cuando es-

tamos ante una operación asimilada a una importación conforme al artículo 19.5.º, y no cuando nos encontremos ante el hecho imponible importación en virtud del artículo 18.Tres puesto que, en este último caso, se aplicará la regla a la que se ha hecho alusión en el punto anterior.

5. Sujeto pasivo

La Ley de Presupuestos para 2023, con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, incluye varias modificaciones que afectan a la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA donde se regulan los distintos supuestos en los que se produce esta situación, en buena medida para evitar perjuicios económicos a la Hacienda Pública. Estamos ante la determinación de la condición del sujeto pasivo en los términos de la norma interna, si bien la Directiva IVA, de forma más adecuada y ajustada a derecho, se refiere a deudores del IVA, permitiendo en sus artículos 199 y 199 bis que los Estados miembros puedan considerar como personas deudoras del impuesto ante el Tesoro Público a los destinatarios de las operaciones cuando estos tengan la condición de sujeto pasivo. Se trata de trasladar la carga que el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios tiene frente al Tesoro Público, en cuanto al ingreso del IVA devengado, al destinatario de la operación, reflejándolo en su autoliquidación periódica o no periódica en el caso de no tener obligación de presentar la primera, y por ello quedan excluidos de esta regla quienes no tengan la condición de sujetos pasivos conforme a los artículos 9 a 13 de la directiva, esto es, quienes no sean empresarios o profesionales. En este último caso el proveedor del bien o el prestador del servicio se encuentre o no establecido en el territorio de aplicación el impuesto español debe proceder a repercutir, declarar e ingresar el IVA devengado presentando la correspondiente autoliquidación.

Si bien esta regla de inversión del sujeto pasivo plantea numerosos conflictos, el legislador nacional modifica la LIVA exclusivamente respecto de las situaciones que se examinan seguidamente en la Ley de Presupuestos para 2023 con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023.

5.1. Regla general de inversión del sujeto pasivo

En el artículo 84.Uno.2.º, letra a), se recoge la regla general de inversión del sujeto pasivo, de manera que se produce cuando el empresario o profesional que realiza la operación sujeta al IVA en el territorio de aplicación del impuesto español no se encuentra establecido en este territorio⁴¹ y el destinatario resulta ser otro empresario o profesional. La regla

⁴¹ A *contrario sensu* de lo señalado en el apartado Dos del artículo 84 de la LIVA, se consideran no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español los sujetos pasivos que no tengan en el mismo

establecía hasta ahora tres excepciones recogidas en las letras a') a c') y a partir del 1 de enero se amplían estas excepciones incluyendo dos letras d') y e') e insertando un nuevo caso en la letra c'). Queda claro que estas excepciones suponen la aplicación de la regla general, de forma que será sujeto pasivo en todas estas operaciones excepcionadas previstas en las letras a') a e') el proveedor del bien o el prestador del servicio se encuentre o no establecido en el territorio de aplicación del impuesto español.

Las nuevas excepciones son las siguientes:

- La letra c') se refiere a las entregas de bienes que están exentas en virtud de los artículos 21.1.º y 2.º (entregas de bienes interiores vinculadas a exportaciones directas e indirectas), o 25 (EIB), así como a las entregas de bienes referidas en este último artículo que estén sujetas y no exentas. A partir del 1 de enero de 2023 se incorpora a esta lista las entregas de bienes del artículo 20 bis, de manera que en estas entregas el sujeto pasivo será el proveedor.

Se trata de las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital en el supuesto previsto en el artículo 8 bis b). Estamos ante unas entregas «ficticias» del proveedor subyacente no establecido en el interior de la Unión a la interfaz, con destino a un consumidor final en el territorio de la Unión, radicando los bienes en este territorio. La norma establece una ficción jurídica considerando que en la venta del proveedor al consumidor final se producen dos hechos imposables o entregas de bienes, una del proveedor subyacente no establecido a la interfaz, localizada en el interior de la Unión al situarse los bienes en este territorio, y otra de la interfaz al consumidor final. La exención prevista en el artículo 20 bis se refiere a la primera de las entregas, del proveedor subyacente a la interfaz, que declara exenta con exención plena o generando el derecho a deducir, y aunque el proveedor subyacente no se encuentra establecido en la Unión impide ahora con esta modificación la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, de manera que el proveedor subyacente no establecido realiza una entrega interior sujeta y exenta que debe declarar en la autoliquidación correspondiente modelo 303, debiendo darse de alta como empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, si bien ello le facilita la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español a través de la presentación de la autoliquidación.

la sede de su actividad, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervengan en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicio cuyo hecho imponible quede sujeto al IVA español de acuerdo con las reglas de localización de los artículos 68 y siguientes. Se considera a estos efectos que el establecimiento permanente interviene en la operación cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizada las entregas de bienes o las prestaciones de servicios. Esta noción debe integrarse con la prevista en el artículo 53 del Reglamento de Ejecución 282/2011.

- También se incluye en esta lista de supuestos excluidos de la regla general de inversión del sujeto pasivo el número 7.º del artículo 21, incluido en la LIVA por la Ley de Presupuestos para 2023, de forma que a las entregas recogidas en este precepto tampoco les resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo⁴².
- En la nueva letra d') se recoge ahora la excepción relativa a los servicios de arrendamientos de bienes muebles que estén sujetas y no exentas; de forma que en estos casos siempre será sujeto pasivo el arrendador, aun cuando no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto español, lo que le obligará a darse de alta como empresario o profesional y presentar las autoliquidaciones correspondientes, pues la excepción se refiere a arrendamientos sujetos y no exentos. De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos para 2023, de esta forma se facilita que los arrendadores puedan acogerse al régimen general de deducción y devolución establecido en la LIVA, dado que en determinadas circunstancias habían quedado excluidos del régimen de devolución a los no establecidos, garantizando así la neutralidad del impuesto.

Debe advertirse que, aun cuando el artículo 69.Tres.2.º de la LIVA se considera que los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título constituyen un establecimiento permanente, para que se dé esta circunstancia es necesario que concurren las condiciones previstas en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, lo que no ocurre en todos los casos de arrendamiento de bienes inmuebles, debiendo aplicarse con carácter prevalente y prioritario el precepto del reglamento de la Unión sobre el de la norma interna.

Ello nos lleva a distinguir entre arrendamientos de bienes inmuebles, respecto de los que se considere que el arrendador tiene un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto español que participa en la prestación del servicio de arrendamiento, en cuyo caso no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo, ya que este se encuentra establecido en este territorio, esté o no exento de IVA; y los arrendamientos que no constituyan establecimiento permanente. En este segundo caso, si están exentos resultaría de aplicación la regla de inversión, pero no habría traslación de carga alguna al destinatario por cuanto no existe cuota devengada, y si el arrendamiento está sujeto y no exento no se aplicará la regla de inversión por esta nueva excepción prevista ahora en la norma.

- Se añade una letra e') para excepcionar de la regla de inversión del sujeto pasivo los servicios de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles. En este

⁴² El artículo 21.7.º, como ha sido examinado anteriormente, recoge las exenciones a la exportación consistentes en entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Unión por quien ostente la condición de exportador, de conformidad con la normativa aduanera, distinto del transmitente o el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto español o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del mismo. Se entiende que no se aplica la regla de inversión a estas entregas efectuadas por el transmitente.

caso no se distingue si el negocio subyacente en que consiste el arrendamiento está exento o no, por lo que resulta aplicable en todo caso siempre, claro está, que el destinatario tenga la condición de sujeto pasivo empresario o profesional a efectos del IVA. Esta intermediación estará sujeta y no exenta al tipo general, y ahora no se producirá la inversión del sujeto pasivo, por lo que el intermediario no establecido deberá repercutir la cuota devengada al destinatario y declararla e ingresarla en la Hacienda Pública. De acuerdo con la exposición de motivos se evita con ello supuestos de elusión fiscal,

en particular cuando el arrendador presta servicios de arrendamiento exentos del IVA, se garantiza la recaudación del Impuesto correspondiente a los servicios de mediación y se reducen las cargas administrativas derivadas de la declaración e ingreso del IVA por estos arrendadores que, con carácter general, no deben presentar declaraciones-liquidaciones del Impuesto.

Debemos esperar que los buenos deseos del legislador se cumplan, ya que es difícil comprender como los sujetos intermediarios no establecidos van a tributar por estas operaciones, sobre todo si están establecidos fuera del territorio de la Unión, con la excepción de que tengan cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español que merezcan su recuperación por su cuantía económica.

Esta nueva regla va a tener efectos esencialmente respecto de las grandes operadoras que prestan servicios de intermediación respecto a alojamientos en bienes inmuebles. En el caso de una intermediaria en la que los propietarios le facilitan los detalles de los alojamientos, la plataforma intermediaria deberá declarar el servicio de mediación en el alojamiento considerando al particular arrendador como empresario, ya que lo es de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.Uno, letra c), de la LIVA, por lo que estaremos ante un servicio entre empresarios o B2B, de forma que la plataforma, aun cuando se encuentre establecida fuera del territorio de aplicación del impuesto, deberá darse de alta como empresario en España, ya que no se produce el supuesto de inversión del sujeto pasivo, y deberá declarar el IVA devengado por la intermediación a través del modelo de autoliquidación 303.

Puede suceder que la empresa que se sitúa entre el propietario del inmueble y los usuarios que contratan el alojamiento preste un servicio que se limita a la publicidad o servicios administrativos, en cuyo caso prestará un servicio al arrendador debiendo determinarse si estamos ante un servicio prestado por vía electrónica o relacionado con un bien inmueble. De la lectura del artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución 282/2011 puede considerarse que deben aplicarse las reglas de localización correspondientes a servicios relacionados con bienes inmuebles frente a las de los servicios prestados por vía electrónica, estimándose la *vis atractiva* de las primeras, aun cuando la casuística y complejidad en la aplicación de unas y otras puede dar lugar a diversas soluciones. En cualquier caso resultará lógico

no aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo conforme la excepción incluida ahora por la Ley de Presupuestos de 2023, aun cuando el destinatario tenga la consideración de empresario o profesional.

De cualquier manera, si la empresa intermediaria percibe una retribución de los arrendatarios y estos no tienen la condición de empresarios o profesionales, el sujeto pasivo será esta empresa en tanto no puede aplicarse regla alguna de inversión, pues esta solo se produce entre empresarios o profesionales.

5.2. Regla de inversión referida a desechos y productos análogos

Se mantiene la regla de inversión del sujeto pasivo para las entregas de desechos y productos análogos, prevista en la letra c) del artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, de manera que el sujeto pasivo será el empresario o profesional adquirente de los productos, cualquiera que sea el lugar donde se encuentre establecido el proveedor, dentro o fuera del territorio de aplicación del impuesto. Se trata de una regla de inversión que pretende atajar el fraude o abuso de derecho que pueda producirse en este sector, evitando los perjuicios económicos que se ocasionan a la Hacienda Pública como consecuencia de este fraude o abuso, por lo que esta inversión del sujeto pasivo se produce siempre que nos encontremos ante la entrega de estos productos entre empresarios o profesionales.

Las novedades que se incluyen en la Ley de Presupuestos para el 2023 son las siguientes:

- Se incluyen en el perímetro objetivo de la regla de inversión las entregas de desechos, desperdicios o recortes de plástico; y las entregas de desperdicios o artículos inservibles de trapos, cordeles, cuerdas o cordajes.
- El precepto, en sus dos redacciones, considera comprendidas en el ámbito objetivo las entregas de los materiales definidos en el anexo de la LIVA, punto séptimo, en donde se identifican estos productos de desechos con referencia a los códigos NCE. Ahora se modifica este anexo para incluir en el cuadro de mercancías los códigos NCE 3915 relativo a «desechos, desperdicios y recorres de plástico» y 6310 referido a «trapos, cordeles, cuerdas y cordajes, de materia textil, en desperdicios o en artículos inservibles».

6. Tipos impositivos

Hasta ahora en el ámbito del IVA contábamos con un tipo general del 21 %, y dos tipos reducidos, del 10 y del 4 %. Las modificaciones y novedades en esta materia llevan a incluir dos nuevos tipos reducidos del 5 y del 0 %, así como a reducir del 10 al 4 % la entrega de determinados bienes.

6.1. Tipo impositivo reducido del 5 %

6.1.1. Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica

El Real Decreto-Ley 29/2021, de 21 de diciembre, fijó un tipo reducido del 10 % del IVA que recae sobre todos los componentes de la factura eléctrica para los contratos cuyo término fijo de potencia no supere los 10 kW cuando el precio medio mensual del mercado mayorista en el mes anterior al de la facturación haya superado los 45 €/MWh; así como la aplicación del tipo impositivo del 10 % del IVA para los suministros efectuados a favor de los titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social y, además, tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, con independencia del precio de la electricidad del mercado mayorista.

Este tipo suponía el mínimo permitido por la norma de la Unión a las entregas de energía eléctrica. La Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022⁴³, por la que se modifican la Directiva IVA y la Directiva (UE) 2020/85, en lo que respecta a los tipos impositivos, posibilita la aplicación de tipos reducidos a estas entregas, sin tener que efectuar una comunicación adicional a las autoridades de la Unión, siempre que el tipo impositivo del IVA no sea inferior al 5 %.

Haciendo uso de esta facultad, el legislador español, por Real Decreto-Ley 11/2022, de 25 de junio⁴⁴, fija que el tipo reducido del 5 % se aplicará a las entregas de energía eléctrica efectuadas a favor de:

- a) Titulares de contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (término fijo de potencia) sea inferior o igual a 10 kW, con independencia del nivel

⁴³ Esta directiva ha regulado las nuevas normas de los tipos impositivos del IVA, cuya estructura resultaba anticuada con los nuevos fines del impuesto, esencialmente con la tributación en destino, incluyendo algunas modificaciones cuya transposición debe efectuarse antes del 31 de diciembre de 2024 para entrar en vigor el 1 de enero de 2025. Hasta ahora la estructura impositiva preveía un tipo general no inferior al 15 % y uno o dos tipos reducidos (en el caso de España el 10 y el 4 %) para los bienes y servicios recogidos en el anexo III de la Directiva IVA. Con la directiva que ahora se indica, se establece un máximo de dos tipos impositivos reducidos, no inferiores al 5 %, a aplicar a un grupo de 24 operaciones del anexo III y un tipo reducido inferior al mínimo del 5 % así como una exención con derecho a deducir el impuesto soportado a un grupo de siete operaciones del anexo III. Este anexo se ha modificado para incluir nuevas categorías de bienes y servicios. Resulta trascendente que estos dos últimos tipos impositivos solo pueden aplicarse como máximo a un máximo de siete puntos del anexo, al considerarse que se trata de operaciones relacionadas con las necesidades básicas de los ciudadanos.

⁴⁴ Por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma.

de tensión del suministro y la modalidad de contratación, cuando el precio medio aritmético del mercado diario correspondiente al último mes natural anterior al del último día del periodo de facturación haya superado los 45 €/MWh.

- b) Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.

Este tipo impositivo, de acuerdo con el Real Decreto-Ley 11/2022, estuvo vigente del 27 de junio al 31 de diciembre de 2022 y por el Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2023, habiendo publicado la DGT las Consultas V2006/2021, de 2 de julio (NFC079763), y V2520/2021, de 7 de octubre (NFC081159), sobre la aplicación de este tipo reducido.

6.1.2. Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y madera para leña

Por el Real Decreto-Ley 17/2022, de 20 de septiembre⁴⁵, se introducen dos nuevas operaciones que tributan al tipo del 5 %. Tras una exhaustiva justificación, incluida doctrina del Tribunal Constitucional, sobre la modificación de tipos impositivos por la vía del decreto-ley, el legislador incluye estos dos nuevos tipos, recordando que estamos ante una medida temporal, al igual que el supuesto de la energía eléctrica antes examinado.

De esta forma tributan al tipo impositivo del 5 % desde el 1 de octubre⁴⁶ al 31 de diciembre de 2022:

- a) Las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural (la DGT en Consultas V2140/2022, de 11 de octubre –NFC083595–, y V2194/2022, de 20 de octubre –NFC084264–, fija doctrina administrativa sobre el tipo reducido del gas).

⁴⁵ Por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo de las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del IVA aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles.

⁴⁶ La fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-Ley es el 22 de septiembre de 2022, sin embargo, en los artículos 5 y 6 se prevé expresamente que los nuevos tipos impositivos se aplicarán desde el 1 de octubre.

- b) Las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y la madera para leña.

Por el Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, se prorroga este tipo impositivo para estos dos productos hasta el 31 de diciembre de 2023.

En este real decreto-ley se incluye también como novedad un nuevo recargo de equivalencia para los productos señalados en el punto b), briquetas y pellets procedentes de la biomasa y madera de leña. Los recargos de equivalencia se establecen en función de los tipos impositivos a los que tributan los distintos bienes con los que comercian los sujetos pasivos acogidos al régimen especial, por lo que no se preveía ninguno especial en relación con tipos que hasta ahora no se tenían en la LIVA. El Real Decreto-Ley 17/2022 no estableció modificación alguna cuando se introduce el nuevo tipo impositivo del 5 %, lo que sí se hace ahora con el Real Decreto-Ley 20/2022, fijando un nuevo recargo de equivalencia para estos productos del 0,625 %, en proporción al nuevo tipo impositivo del 5 % que establece el legislador, ya que pueden ser objeto de comercialización por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial. No obstante, por Real Decreto-Ley 1/2023, de 10 de enero, de medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas, pasa a ser del 0,62 % durante todo el plazo de vigencia del nuevo tipo impositivo del 5 %.

La interpretación restrictiva que debe efectuarse de la aplicación de los tipos impositivos reducidos⁴⁷ lleva a considerar que quedan excluidos otros productos que puedan ser utilizados también como combustibles o energía para calefacciones de consumidores finales o situaciones análogas, así como paneles solares⁴⁸, y que no se ven beneficiados de los nuevos tipos impositivos. Así, el TJUE⁴⁹ ha conocido del concepto «madera de leña», considerando que se trata de un concepto autónomo del Derecho de la Unión cuyo sentido y alcance deben ser idénticos en todos los Estados miembros, de forma que debe ser interpretado de manera uniforme en el ámbito territorial de la Unión, remitiéndose el órgano jurisdiccional al sentido habitual de la expresión en el lenguaje común, como madera destinada a la combustión para proporcionar calefacción a locales públicos o privados, esto

⁴⁷ Entre otras, Sentencias de 29 de julio de 2019 (asunto C-411/17), Inteer-Environnement Wallonie y Bond Beer Leefmilieu Vlaaderen, apartado 147; de 16 de julio de 2020 (asunto C-249/19), JE, apartado 23; de 1 de octubre de 2020 (asunto C-331/19 –NFJ079010–), Staatssecretaris van Financiën, apartado 30, y jurisprudencia citada, de 3 de febrero de 2022 (asunto C-515/20 –NFJ084870–), B AG, apartado 30, y de 5 de mayo de 2022 (asunto C-218/21 –NFJ085996–), Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, apartado 40.

⁴⁸ A los que alude directamente la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que respecta a los tipos del IVA, para incluirlos entre los productos a los que pueden aplicarse tipos impositivos reducidos, al estar «en consonancia con los compromisos medioambientales de la Unión en materia de descarbonización y con el pacto verde Europeo».

⁴⁹ Sentencia de 3 de febrero de 2022 (asunto C-515/20 –NFJ084870–), B AG.

es, se refiere a toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas, a la combustión, si bien los Estados miembros pueden limitar su ámbito de aplicación a determinadas categorías de entregas de madera para leña tomando como referencia la Nomenclatura Combinada (NC)⁵⁰, lo que no ha hecho nuestro legislador interno, por lo que se incluirá todo tipo de madera para leña conforme a esta NC, incluyendo así, por ejemplo y como señala el TJUE, las astillas de madera.

En definitiva, aun cuando la Directiva (UE) 2022/542 debe ser objeto de transposición en el plazo y forma que se establece en esta norma, el legislador nacional no ha hecho uso de todas las posibilidades de aplicación de tipos impositivos reducidos que la norma europea prevé en relación con las operaciones recogidas en el anexo III de la directiva, planteándose el porqué de la inclusión de unos productos y no otros, dada la ausencia de justificación en las exposiciones de motivos de las normas nacionales.

6.1.3. Aceites de oliva y de semillas y pastas alimenticias

En el Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, se incluyen algunas reformas en los tipos impositivos de determinados productos relacionados con la alimentación; la primera de ellas consistente en la reducción del tipo impositivo del 10 al 5 % para estos dos productos: aceites de oliva y de semillas y pastas alimenticias.

La justificación de esta medida, al igual que la de reducir el tipo al 0 % para otros productos alimenticios, a los que se aludirá posteriormente, tiene una escasa justificación en la exposición de motivos basada en la pérdida de poder adquisitivo de las familias como consecuencia de la inflación a pesar de que las «medidas adoptadas por el Gobierno están consiguiendo la paulatina desaceleración de la inflación».

El artículo 91.Uno.1.1.º de la LIVA fija el tipo del 10 % para las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de

las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Se trata de un amplio conjunto de productos, de los que quedan excluidos aquellos que tributan al tipo del 4 % señalados en el artículo 91.Dos.1.1.º, entre los que se incluyen los acei-

⁵⁰ Versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1101/2014 de la Comisión, de 16 de octubre de 2014 (DO 2014, L 312, p. 1)

tes y pastas alimenticias. Solo se reduce el tipo impositivo para estos dos productos, mientras que el resto de los bienes que figuran en el artículo 91.Uno.1.1.º seguirán tributando al 10 %, tratándose por ello de una mínima parte de los bienes incluidos en este número del artículo.

Varias apreciaciones importantes debemos tener en cuenta en la aplicación de estos nuevos tipos, que deberemos considerar también para el resto de los productos alimenticios cuyo tipo impositivo se ha reducido del 4 al 0 %. La primera es la interpretación restrictiva de los tipos impositivos reducidos, pues constituyen una excepción al principio de aplicación del tipo general o normal y debe, por ello, ser objeto de una interpretación estricta o restrictiva⁵¹.

La segunda es que, en general, en la delimitación de los distintos productos alimenticios a los que se aplica el tipo reducido, la LIVA remite al Código Alimentario Español (CAE) y las disposiciones dictadas para su desarrollo, por lo que deberemos acudir a esta normativa para determinar los productos comprendidos en estos tipos; si bien hay que tener en cuenta lo expuesto anteriormente, pues nos encontramos ante conceptos autónomos de Derecho de la Unión al referirse la directiva a

los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios,

así como el «agua»⁵², por lo que deben ser objeto de interpretación uniforme en el ámbito territorial de la Unión correspondiendo en caso de duda la fijación de esta interpretación al TJUE.

Los tipos reducidos se aplican exclusivamente a los productos que cita la norma, no a aquellos con los que se elaboran los mismos, aunque resulte un tipo impositivo más reducido para estos últimos o superior⁵³.

La DGT ha dictado numerosas consultas referidas al tipo impositivo de distintos productos alimenticios, delimitando el ámbito objetivo de aplicación, por lo que resultarán válidas sustituyendo en todo caso un tipo impositivo por otro, sin perjuicio de algunas especialidades a

⁵¹ Jurisprudencia citada en nota 47.

⁵² Puntos 1 y 2 del anexo III de la Directiva IVA.

⁵³ Por ejemplo, en el caso del aceite de girasol, se aplicará ahora el tipo impositivo del 5 %, mientras que a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de semillas de girasol, con independencia de cuál sea el destino o uso que les dé el adquirente, se les aplicará el tipo impositivo del 4 %, siendo indiferente que dichas semillas sean o no aptas para el consumo humano (DGT, Consulta V0338/2008, de 15 de febrero –NFC028757–).

las que se hará referencia, así como la Consulta V0110/2023, de 1 de febrero (NFC084385), referida expresamente a esos productos y tipo impositivo reducido.

En cuanto a los aceites, la sección 2.^a (aceites de oliva), del capítulo XVI (3.16.00. Grasas comestibles) del CAE, distingue entre los aceites de oliva y de orujo de oliva, que se regirán por el Real Decreto 760/2021, de 31 de agosto, por el que se aprueba la norma de calidad de estos aceites. En tanto el legislador se refiere en el Real Decreto-Ley 20/2022 a los aceites de oliva, debemos considerar que quedan comprendidos todos los referidos en esta sección 2.^a.

Respecto a los aceites de semilla, es la sección 3.^a (aceites de semilla) donde se determinan los comprendidos como tales en el CAE distinguiendo entre aceite de soja, de cacahuete, de girasol, de algodón y otros aceites de semillas (son los elaborados y refinados para el consumo que reúnan las características generales que los hace aptos para la alimentación), comprendiéndose en el nuevo tipo impositivo todos ellos.

Se excluyen del nuevo tipo, tributando al 10 %, las grasas animales (sección 4.^a) y las grasas vegetales donde se comprende el aceite de palmiste (sección 5.^a), las grasas hidrogenadas alimenticias (sección 6.^a) y las grasas transformadas (sección 7.^a).

En cuanto a las pastas alimenticias la sección 5.^a (otros derivados de harinas) del capítulo XX (harinas y derivadas) define en el epígrafe 3.20.47 a las pastas alimenticias como los productos obtenidos por desecación de una masa no fermentada confeccionada con harinas, sémolas finas o semolinas procedentes de trigo duro o recio (*Triticum Durum*) o trigo candeal (*Triticum Vulgare*) o sus mezclas y aguas potable. Una interpretación restrictiva llevará a no incluir dentro del tipo reducido a las pastas alimenticias compuestas del epígrafe 3.20.48 al incorporarse productos distintos de los señalados anteriormente.

La norma fija ahora el tipo del recargo de equivalencia para estos productos, que pasa a ser del 0,625 %. Aun cuando el tipo impositivo se ha reducido a la mitad, pasando del 10 al 5 %, el recargo se ha reducido algo más del 50 %, pasando del 1,4 al 0,625 %, no resultando proporcional tampoco respecto del recargo de equivalencia para productos que tributan al 4 %⁵⁴.

No es habitual que el legislador establezca tipos en los que se tengan en cuenta las milésimas pues suele redondear siempre a uno o como mucho dos decimales. Todo ello puede llevar a cierta complejidad por la técnica del redondeo que puede beneficiar o perjudicar en función de su aplicación⁵⁵. No obstante, por Real Decreto-Ley 1/2023, de 10 de enero, de

⁵⁴ El recargo de los bienes que tributan al 10 % es del 1,4 %, y el de los bienes que tributan al 4 % del 0,5 %. La diferencia entre ambos recargos es del 0,9, siendo el recargo ahora establecido del 0,625 no resultando proporcional a la diferencia anterior, si bien el sujeto pasivo en recargo de equivalencia se beneficia así de una disminución mínima en el importe a abonar al proveedor

⁵⁵ El TJUE ha fijado doctrina en relación con las reglas y métodos de redondeo en las cuotas del IVA, en las Sentencias de 10 de julio de 2008 (asunto C-484/06 –NFJ029154–), *Koninklijke Ahod*, y de 5 de marzo

medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas, se corrige este porcentaje, pasando a ser del 0,62 % desde el 1 de enero y durante la vigencia del nuevo tipo impositivo reducido⁵⁶.

Al encontramos ante una medida que pretende paliar los efectos de la inflación, el legislador vincula esta bajada de tipos a la tasa interanual de la inflación subyacente. En principio el nuevo tipo impositivo tiene una vigencia temporal limitada del 1 de enero al 30 de junio, si bien se establece que automáticamente, sin necesidad de norma alguna adicional, el tipo volverá a ser del 10 % (y el recargo de equivalencia del 1,4 %) a partir del 1 de mayo de 2023 si la referida tasa correspondiente al mes de marzo, publicada en abril, es inferior al 5,5 %, en cuyo caso el recargo de equivalencia volverá a ser del 1,4 %. Por Real Decreto-Ley 1/2023 debe entenderse que este recargo de equivalencia pasa a ser del 0,62 % durante todo el tiempo de vigencia del precepto⁵⁷.

En cuanto a que la reducción del tipo impositivo beneficie exclusivamente al consumidor, su análisis se efectúa junto con el examen del tipo del 0 % a otros productos alimenticios.

6.2. Tipo impositivo del 4 %

6.2.1. Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anti-conceptivos no medicinales

Con vigencia indefinida a partir del 1 de enero de 2023, en la Ley de Presupuestos para este ejercicio se reforma el artículo 91, relativo a estos productos para reducir el tipo impositivo del 10 al 4 %.

de 2009 (asunto C-302/07 –NFIJ031759–), Wetherspoon, señalando que la normativa de la Unión no contiene norma alguna al respecto, correspondiente a los Estados miembros determinar estas reglas y métodos, respetando siempre los principios en los que se basa el sistema común del impuesto y, en particular, los de neutralidad fiscal y de proporcionalidad. También la DGT se ha pronunciado en relación con el redondeo, entre otras, en la Consulta V1919/2018, de 29 de junio (NFC069481).

⁵⁶ Lo cierto es que la redacción de la disposición adicional decimosexta del Real Decreto-Ley 1/2023, donde se recoge esta rectificación, deja que desear. Se refiere al párrafo cuarto del apartado 1 del artículo 72, cuando tiene solo tres párrafos, ya que debe entenderse que las letras a) y b) del párrafo primero se integran en el mismo. Por otra parte, alude a que el nuevo tipo del recargo de equivalencia del 0,62 se aplicará durante todo el periodo de vigencia del precepto, esto es, del artículo 72.1 que es del 1 de enero al 30 de junio, por lo que, aun cuando se prevé la modificación automática del tipo impositivo del 5 al 10 % cuando concurren unas circunstancias económicas, debe considerarse que el tipo de recargo de equivalencia seguirá siendo del 0,62 % hasta el 30 de junio, lo que favorece a los comerciantes minoristas que es, en definitiva, lo pretendido por el legislador.

⁵⁷ Véase nota anterior.

Por tanto, pasan a tributar al 4 % las compresas, tampones, proteglips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, y el recargo de equivalencia pasa del 1,4 % al 0,5 %.

De acuerdo con la información ofrecida por la Organización Mundial de la Salud (OMS)⁵⁸ y el Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad de España⁵⁹ dentro de los anticonceptivos no medicinales se incluyen, entre otros, el preservativo femenino y masculino, los dispositivos intrauterinos como el diafragma, implantes subdérmicos, parches, anillos vaginales, capuchones cervicales y espermicidas. La Directiva IVA, en la redacción dada por la Directiva (UE) 2022/542, alude en el punto 3 del anexo III a los «productos farmacéuticos utilizados con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene íntima femenina, y los productos absorbentes de higiene personal».

La exposición de motivos de la ley presupuestaria reconoce que la finalidad de esta reforma es acentuar la perspectiva de género, al tratarse de productos de primera necesidad inherentes a la condición femenina, así como el resto de los productos que se citan. Añade el legislador que esta modificación se realiza, de conformidad con los nuevos límites establecidos en la Directiva IVA en materia de tipos impositivos, lo que fue realizado por la Directiva (UE) 2022/542. Si bien la entrada en vigor de la misma se produce el día de su publicación, los Estados miembros deben adoptar y publicar las decisiones legislativas para adaptar su norma interna a los dictados de la nueva regulación de tipos impositivos a más tardar el 31 de diciembre de 2024, aplicando dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2025. El legislador español tiene en cuenta ya para establecer los nuevos tipos, en este caso y en los que se citan en este comentario sobre reformas en el IVA, la nueva normativa.

6.3. Tipo impositivo del 0 %

6.3.1. Donativos a entidades sin fines lucrativos (art. 91.Cuatro LIVA)

Se ha examinado anteriormente la regla de determinación de la base imponible en autoconsumos de bienes a entidades sin fines lucrativos del artículo 79.Tres de la LIVA. Esta medida se complementa con la inclusión de nuevo apartado cuarto en el artículo 91 de la ley, regulador de los tipos impositivos en el IVA. Se establece así un tipo del 0 % para las entregas de bienes realizadas por los sujetos pasivos del impuesto en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3.1.º de esta norma.

Las condiciones que deben reunir los destinatarios ya se han examinado anteriormente, por lo que ahora debe centrarse el análisis del resto de las condiciones requeridas para

⁵⁸ <https://www.who.int/es/health-topics/contraception#tab=tab>

⁵⁹ <https://www.sanidad.gob.es/campannas/campanas10/embarazoescosade2/metodos-anticonceptivos.jsp>

aplicar este tipo impositivo. El legislador establece un nuevo apartado cuarto para recoger en él las operaciones sujetas al impuesto que pasan a tributar al tipo del 0 %.

Nos encontramos ante operaciones a las que no resulta de aplicación las exenciones limitadas, puesto que en caso contrario no se les aplica el tipo impositivo del 0 % y los sujetos pasivos no gozan de beneficio alguno, salvo la inclusión en el denominador de la prorrata de una base imponible de 0 euros conforme al artículo 79.Tres, pero sin posibilidad de deducir cuota alguna. Frente a esta situación, si las operaciones están sujetas y no exentas, el legislador establece un tipo del 0 %, lo que implica que el sujeto pasivo genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas y en el caso resultar acogido a la regla de prorrata se incluirán tanto en el numerador como en el denominador por la base imponible prevista en el artículo 79.Tres.3.º, párrafo segundo, esto es, una base nula o de 0 euros.

Respecto al perímetro objetivo del tipo parece deducirse que es el mismo que el recogido para el autoconsumo de bienes de la regla del artículo 79.Tres.3.º, párrafo segundo, anteriormente analizado, aunque en este párrafo se alude a productos adquiridos, mientras que en el precepto regulador de los tipos se refiere a entregas de bienes consistentes en donativos, equivalente a dádivas, regalos, en los que no existe contraprestación o precio, y que se realiza especialmente con fines benéficos o humanitarios⁶⁰. Este concepto plantearía si quedan eliminados del tipo impositivo del 0 % aquellas entregas de bienes que no se hicieran con esta finalidad, si bien el nuevo precepto de la ley no alude a fin alguno por el que se hace la entrega, lo que lleva a concluir en la no exigencia de esta intención, eliminando así la dificultad en acreditar lo contrario, que correspondería a la Administración.

6.3.2. Productos de alimentación

El artículo 91.Dos.1.1.º de la LIVA delimita unos productos de alimentación básicos que tributan al tipo reducido del 4 %. En el Real Decreto-Ley 20/2022 se establece que estos productos tributarán al tipo del 0 %, teniendo en cuenta que al no excluir ninguno de los bienes que se recogen en el punto 1.º del artículo 91.Dos.1, aplicaremos la doctrina fijada por la DGT⁶¹ en relación con el ámbito objetivo, considerando los aspectos generales y la finalidad de esta reforma que se han apuntado anteriormente para el aceite y la pasta alimenticia. Son los siguientes bienes, que tributarán al tipo del 0 %:

- a) «El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común», acudiendo para su delimitación al CAE y al Real Decreto 308/2019, de 26 de abril, por el que se aprueba la norma de calidad para el pan.

⁶⁰ De acuerdo con la definición de la RAE.

⁶¹ Resolución de la DGT 2/1998, de 14 de mayo, sobre la aplicación del tipo impositivo del 4 % en relación con determinados productos alimenticios, publicada en el BOE de 26 de mayo de 1998.

- b) «Las harinas panificables». El epígrafe 3.20.05 del CAE señala que se entenderán por harinas, sin otro calificativo, «el producto de la molturación del trigo industrialmente limpio. Las harinas de otros cereales y/o leguminosas deberán llevar adicionado a su nombre genérico el del grano del cual procedan». Asimismo, el epígrafe 3.20.36 prevé que, cuando se empleen (en la elaboración del pan) harinas de otros cereales, el pan se designará con el apelativo correspondiente a la clase de cereal que se utilice, por lo que resulta de estos epígrafes que, si bien es la harina de trigo la que fundamentalmente se utiliza en la elaboración del pan, también se emplean, aunque sea en menor proporción, las harinas de otros cereales y, por ello, será de aplicación el tipo del 0 % a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de todas las especies de harinas que, objetivamente consideradas, puedan utilizarse en la elaboración de cualquier tipo de pan, con independencia del destino que les dé el adquirente.
- c) «Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo».
- d) «Los quesos», de acuerdo con el epígrafe 3.15.09 del CAE y el Real Decreto 113/2006, de 29 de septiembre, por el que se aprueban las normas de calidad para quesos y quesos fundidos. Como se ha expuesto para aceites y pastas alimenticias, debe diferenciarse el tipo impositivo aplicable al queso y a los productos con los que se obtiene, de forma que la nata (epígrafe 3.15.10 del CAE), utilizada para la fabricación del queso, tributará al tipo del 10 %, mientras que el producto obtenido, el queso, tributará al 0 %.
- e) «Los huevos». En el epígrafe 3.14.011 del CAE se considera que con la denominación genérica de huevos se entiende única y exclusivamente los huevos de gallináceas, pues los de otras aves designará además la especie de que procedan, lo que plantea si se incluirán o no en este tipo reducido del IVA. Una interpretación restrictiva del mismo lleva a considerar su exclusión, como así ha hecho la DGT⁶².
- f) «Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las

⁶² En la Consulta 1698/1998, de 29 de octubre (NFC008477), toma en consideración el Reglamento (CEE) n.º 1907/90, del Consejo, de 26 de junio de 1990, y el Reglamento (CEE) n.º 2771/75 del Consejo, de 29 de octubre de 1975, y estima que bajo la denominación de «huevos» se comprenden los huevos con cáscara de aves de corral aptos para el consumo humano en estado natural o para su utilización por las industrias de la alimentación, con exclusión de los huevos rotos, los huevos incubados y los huevos cocidos. Además, acude al Real Decreto 1317/1992, de 30 de octubre, derogado por el Real Decreto 1888/2000, de 22 de noviembre, y este a su vez por el Real Decreto 637/2021, de 27 de julio, por el que se establecen las normas básicas de ordenación de las granjas avícolas. De acuerdo con el artículo 2.1, letra b), de esta última norma dentro del concepto de aves de corral para la producción de huevos se comprenden «las gallinas, pavos, pintadas, patos, ocas, codornices, palomas, faisanes, perdices y aves corredoras (*ratites*), criados o mantenidos en cautividad como aves de cría o de explotación para producción de huevos».

disposiciones dictadas para su desarrollo». Ni la LIVA ni tampoco el CAE definen lo que se entiende por producto natural, por lo que para su delimitación deben utilizarse los criterios contenidos en el artículo 23.2 de la LGT, esto es, deben entenderse los términos empleados en las normas conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. La DGT, en la Resolución 2/1998, ha declarado que debe considerarse como

«productos naturales» los productos que se encuentran en el mismo estado que se obtienen de sus propios cultivos, así como estos mismos productos cuando hayan sido objeto de operaciones simples de manipulación o de conservación, manteniendo sus características originales, como son las de clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, troceado, desinfección, desinsectación, refrigeración, congelación, pasteurización, desecación, deshidratación y otras análogas necesarias para dar a los productos una presentación idónea y habitual para el consumo o las de esterilización,

tomando por razones sistemáticas esta lista de actividades que pueden realizarse sin modificar la naturaleza del bien a efectos de la aplicación del tipo reducido de lo dispuesto en el artículo 45 del RIVA al señalar las operaciones de manipulación o conservación que pueden realizar los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y quedar excluido los productos o bienes del citado régimen. De esta forma, los productos naturales obtenidos directamente de los cultivos, «sin someterlos a técnica de transformación, pueden ser objeto de algunas operaciones simples de manipulación o conservación que pretenden exclusivamente mantenerlos en las debidas condiciones técnico-sanitarias para el consumo en un tiempo variable» o darles una «presentación idónea para el consumo, conservando sus características originales, sin que, por ello, pierdan su condición de productos naturales».

Por ello, los subproductos y productos derivados o transformados de los bienes señalados en esta letra f), obtenidos a partir de procesos de elaboración de los mismos, no tienen la condición de productos naturales, tributando al tipo del 10 %, excepto las harinas panificables, cuando sean productos aptos para la nutrición humana o animal o se utilicen habitual e idóneamente en la obtención de productos alimenticios, de acuerdo con las previsiones contenidas en la letra b). En otro caso, los subproductos y productos derivados tributarán al tipo general⁶³.

Deberemos tener en cuenta para la delimitación del ámbito objetivo de aplicación de este tipo la abundante doctrina de la DGT, sin mayor modificación que la de considerar el tipo del 0 % y, en su caso, teniendo en cuenta la normativa actual reguladora de cada uno de los productos o bienes a los que se refiere.

⁶³ DGT, Consultas V0030/2006, de 11 de enero (NFC021806), y V2785/2014, de 15 de octubre (NFC052992).

Ello, por cuanto este tipo impositivo plantea una amplia conflictividad a la hora de precisar la naturaleza de cada producto o bien. Así, por ejemplo, aunque el jengibre es un tubérculo, queda excluido del tipo impositivo del 4 % y ahora del 0 %, ya que se trata de un condimento⁶⁴. Por el contrario, respecto de la quinoa o quinua, aun cuando no es un cereal, se incluye dentro de la aplicación de este tipo impositivo al tener la consideración de verdura u hortaliza⁶⁵.

Respecto de la vigencia del tipo impositivo, se establece el mismo plazo que el señalado anteriormente para aceites de oliva y pasta alimenticia, esto es, se aplica del 1 de enero al 30 de junio de 2023, si bien el tipo será del 4 % a partir del 1 de mayo en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5 %.

Al encontrarnos ante productos que suelen ser objeto de venta por personas comerciantes minoristas acogidas al régimen especial del recargo de equivalencia este último será del 0 %, lo que implica que por estos productos el legislador considera que el sujeto pasivo por estos bienes no introduce en la cadena de comercialización valor añadido alguno; si bien en el caso de concurrir la circunstancia anterior en que el tipo impositivo será del 4 %, el citado recargo pasará a ser del 0,5 %.

Queda claro que el legislador no excluye a estos sujetos pasivos, acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia de la bajada de tipos impositivos, pues la minoración de estos no distingue en función de la naturaleza del sujeto pasivo que efectúa la entrega, lo que va a implicar más de un inconveniente para estos empresarios, como se explica en los subepígrafes siguientes.

⁶⁴ Así lo señala la DGT en la Consulta V1144/2012, de 25 de mayo (NFC052992), citando un informe de 14 de mayo de 2006, de la Subdirección General de Gestión de Riesgos Alimentarios de la Agencia Española de Seguridad Alimentaria del Ministerio de Consumo, que estimó que el jengibre se clasificaba en el capítulo XXIV, Condimentos y especias, del CAE, sección 3.ª Especial. Estos condimentos son definidos como plantas, frescas o desecadas, enteras o molidas, que, por tener sabores u olores característicos, se destinan a la condimentación o a la preparación de ciertas bebidas, por lo que se aplicará al jengibre el tipo del 10 %, con independencia de que se venda como tubérculo fresco o desecado. Esto resultará aplicable también a otros tubérculos, como es el caso de cúrcuma.

⁶⁵ En este caso, la DGT en la Consulta V2785/2014, de 15 de octubre (NFC052992), con base en un informe de 19 de agosto de 2014 de la Subdirección General de Cultivos Herbáceos e Industriales de la Dirección de Producciones y Mercados Agrarios del Ministerio de Agricultura, aun cuando considera que a efectos arancelarios es un cereal incluido en el TARIC (CNC) europeo en el capítulo 10. Cereales (CNC 1008 50 00); desde el punto de vista de la botánica es una planta perteneciente a la familia de las quenopodiáceas y no a las gramíneas donde se encuentran los cereales. Se trata de un grano de la planta del mismo nombre agrupándose dentro de la familia a la que pertenecen las acelgas, remolachas y espinacas, dentro del concepto de verduras y hortalizas, aun cuando se utilice principalmente como cereal en la elaboración de pan y pastas y como sustituto de otros cereales.

En tanto estamos ante productos que en muchos casos son producidos por personas físicas acogidas al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, debe recordarse que estos sujetos pasivos no repercuten cuota alguna a los destinatarios, percibiendo de estos, en los supuestos previstos en la LIVA, el recargo de compensación. Este recargo no sufre alteración alguna, por lo que estos sujetos pasivos cuando transmiten los bienes a quienes tienen obligación de abonarles el recargo de compensación seguirán percibiendo el mismo porcentaje, que en el caso de los bienes afectados por el campo del tipo impositivo es del 12 %; mientras que si venden directamente a quienes no tienen la consideración de empresarios o profesionales no repercuten cuota alguna ni tampoco perciben recargo de compensación de ellos, por lo que la situación de los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no variará como consecuencia de la modificación de tipos impositivos, a salvo de que tengan un sector diferenciado en el que vendan los productos agrícolas, en cuyo caso se les aplicará lo señalado anteriormente.

La DGT en Consultas V0111/2023 y V0112/2023, de 1 de febrero (NFC084386 y NFC084387, respectivamente), reitera buena parte de las reglas que se han expuesto, fijando doctrina sobre este tipo del 0 % a los productos indicados.

6.4. Productos Covid-19

En los ejercicios 2020 y 2021 se dictaron diversas normas que establecieron tipos impositivos reducidos para determinados bienes y servicios relacionados con el SAR-CoV-2 durante un plazo temporal que concluía el 31 de diciembre de 2022⁶⁶.

El artículo 2 del Real Decreto-Ley 20/2022, con efectos desde el 1 de enero de 2023, prorroga esta minoración de tipos impositivos respecto de los siguientes bienes y servicios, por el periodo que se fija en cada caso⁶⁷:

- Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mascarillas quirúrgicas desechables referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, de 12 de noviembre de 2020, prevista en el artículo 7 del Real Decreto-Ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria: se prorroga el tipo impositivo del 4 % hasta el 30 de junio de 2023. No se incluyen en esta prórroga la lista de bienes que figuran en el anexo del Real Decreto-Ley 34/2020, que tributarán al tipo aplicable correspondiente a cada uno de los bienes citados en el anexo⁶⁸.

⁶⁶ Se trata de los Reales Decretos-Leyes 25/2020, de 22 de diciembre; 34/2020, de 17 de noviembre; 35/2020, de 22 de diciembre; 7/2021, de 27 de abril; 29/2021, de 21 de diciembre, y 11/2022, de 25 de junio.

⁶⁷ Sobre la implantación de estos nuevos tipos, véase Longás Lafuente (2021, pp. 5-48).

⁶⁸ De acuerdo con la disposición adicional primera, punto 2, del Real Decreto-Ley 29/2021, de 21 de diciembre, se aplicó el tipo impositivo del 0 % a esta lista de bienes que figura en el anexo del Real Decreto-Ley 34/2020, hasta el 30 de junio de 2022.

- Entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados bienes y prestaciones de servicios necesarios para combatir los efectos del SARS-CoV-2, así como a efectos del régimen especial del recargo de equivalencia, prevista en la disposición final séptima del Real Decreto-Ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria: se prorroga el tipo impositivo del 0 % hasta el 30 de junio de 2023. Los bienes y servicios afectados son los siguientes:
 - a) Las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* del SARS-CoV-2 que sean conformes con los requisitos establecidos en la Directiva 98/79/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de octubre de 1998, sobre productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* o en el Reglamento (UE) 2017/746 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2017, sobre los productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* y por el que se derogan la Directiva 98/79/CE y la Decisión 2010/227/UE de la Comisión y el Real Decreto 1662/2000, de 29 de septiembre, sobre productos sanitarios para diagnósticos *in vitro*.
 - b) Las entregas de vacunas contra el SARS-CoV-2 autorizadas por la Comisión Europea.
 - c) Las prestaciones de servicios de transporte, almacenamiento y distribución relacionados con las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias, previstas en las letras a) y b) anteriores.

Las normas que establecieron este tipo impositivo y las prórrogas anteriores a esta señalaban que las operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas, previsión que no se recoge en el actual Real Decreto-Ley 20/2022, por lo que se facturarán al tipo impositivo del 0 %, conociendo que generan el derecho a deducir.

En cuanto al tipo del recargo de equivalencia aplicable a las entregas de los bienes, durante el ámbito temporal que concluye el 30 de junio de 2023, será el 0 %.

6.5. Algunas consideraciones sobre la nueva aplicación de los tipos impositivos

6.5.1. Reducción en beneficio del consumidor en el caso de aceites de oliva, pastas alimenticias y productos o bienes incluidos en el artículo 91.Dos.1.º de la LIVA

En el artículo 72 del Real Decreto-Ley 20/2022 se establece la minoración del tipo impositivo para determinados productos de alimentación del 10 al 5 % y del 4 al 0 %, recogándose

en el apartado tercero una regla que hasta ahora no había sido adoptada por el legislador en situaciones análogas. De hecho, esta previsión no resulta de aplicación a otros supuestos de minoración de cuotas soportadas que han sido aprobadas a lo largo del ejercicio o en un tiempo cercano a la norma que ahora la contiene, por lo que no se aplicará respecto a los tipos impositivos reducidos de la energía eléctrica, gas natural, briquetas o pellets procedentes de la biomasa, madera para leña, o compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, lo que no se comprende si tenemos en cuenta las finalidades por las que se minoraron los tipos.

De acuerdo con este apartado tercero la reducción del tipo impositivo aplicable a aceites de oliva y pastas alimenticias así como a los productos básicos de alimentación que se citan en el artículo 91.Dos.1.1.º de la LIVA beneficiará íntegramente al consumidor. La imperatividad con la que se redacta el apartado plantea diversas dudas sobre su aplicación, pues en primer lugar puede suponer que implica necesariamente una minoración del precio de los productos de forma que a partir del 1 de enero de 2023 el consumidor final debería abonar un precio de los mismos incluido el IVA (al 5 o al 0 %) inferior al que abonaba el día inmediato anterior a la entrada en vigor del real decreto-ley, o bien puede plantearse entre otras hipótesis en qué medida puede trasladarse al consumidor final un incremento de los precios que tengan los sujetos pasivos en el proceso de producción, transformación o comercialización de los bienes pues no cabe duda de que pueden darse incrementos de estos precios debido a la inflación actual.

Continúa el apartado señalado que el importe de la reducción no puede dedicarse total o parcialmente a incrementar el margen de beneficio empresarial con el consiguiente aumento de los precios en la cadena de producción, distribución o consumo de los productos. Tampoco aquí se indica que se considera a estos efectos incrementar el margen citado, pues puede estimarse que se refiere al porcentaje de beneficio, lo que implicará que no incrementándose el mismo sí pueden adicionarse los nuevos costes de producción, transformación o comercialización siempre que no se modifique ese porcentaje; sin que se especifique si esta medida solo afecta al último eslabón de la cadena o a todos los participantes en ella.

Por otro lado, parece el legislador motivar a quienes forman parte de la cadena de producción y comercio de los bienes a adoptar compromisos frente a los consumidores si bien con estos solo se relacionan los empresarios del último eslabón de la cadena, esto es, quienes comercian con los bienes y los ponen a disposición de los consumidores finales. Nótese que en el apartado no se alude directamente ni a empresarios o profesionales ni a sujetos pasivos del impuesto, lo que supone un alejamiento de esta regla del carácter tributario que supone la minoración de los tipos impositivos. De esta forma se indica que la medida se adopta sin perjuicio de los compromisos adicionales que asuman y publiciten los sectores afectados, por responsabilidad social, declaración genérica de intenciones con difícil encaje en la asunción de obligaciones directas por los empresarios o profesionales.

Se trata de una medida que no tiene naturaleza tributaria ni queda integrada en la LIVA, como no podía ser de otra forma, ya que en este impuesto la formación de la base imponible parte del precio o contraprestación tal como señala el artículo 78.Uno, ni la Directiva IVA fija precios o contraprestaciones limitadas. Debe tenerse en cuenta que el Real Decreto-Ley 20/2022 no modifica expresamente ningún precepto de la LIVA, ni cita que la redacción de tal o cual artículo de esta ley queda redactado en la forma que se indica en el real decreto-ley, lo que permite al legislador incluir medidas como la que ahora se cita que no tiene sustantividad tributaria, planteándose así la compatibilidad de esta medida con la norma tributaria e incluso con los principios rectores del sistema común del impuesto que se establecen en la Directiva IVA.

Desde un punto de vista tributario no se comprende una medida de esta naturaleza, ni tiene efectos en cuanto a la responsabilidad fiscal de los sujetos pasivos, pues ni existe una conducta tipificada como infracción tributaria como consecuencia de su incumplimiento, ni tampoco puede exigirse a los sujetos pasivos una repercusión distinta a la que hayan efectuado o la determinación de una u otra base imponible. Así, fijados los nuevos tipos impositivos, los sujetos pasivos deben aplicarlos y el que no concurren las circunstancias previstas en este apartado tercero no supone que los sujetos pasivos deban aplicar el tipo impositivo previsto en la LIVA (del 10 % o del 4 %) ni puede exigirse su ingreso a los sujetos pasivos proveedores de los bienes, pues como se ha indicado no existe previsión tributaria al respecto ni podría incluirse a la vista del sistema común del impuesto que rige en la Unión.

Finalmente, se pretende por el legislador establecer mecanismos de control que aseguren la efectividad de la medida tomada. Así esta efectividad se verificará mediante un sistema de seguimiento de la evolución de los precios, sin precisar cómo es este sistema ni el órgano o ente encargado de la misma, que no podría estar encuadrado entre los órganos tributarios pues ello plantearía notables problemas de legalidad.

Termina el legislador con un recordatorio, pues establece que las medidas que puedan adoptarse son independientes de las actuaciones que corresponda realizar a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia en el ámbito de sus funciones, cuyo análisis queda al margen de este comentario sobre novedades fiscales en el IVA.

En definitiva, se reitera que no se está ante una medida tributaria enmarcada en el ámbito de la LIVA, ni tampoco en el de la LGT, no recogiendo infracción o responsabilidad tributaria que pueda exigirse al sujeto pasivo cuando se aleje de las circunstancias previstas en este apartado tercero.

Hay que señalar finalmente que esta obligación recae sobre todo empresario o profesional, aunque no se cite expresamente por el precepto la expresión «sujetos pasivos del IVA», lo que implicará que todos los sujetos pasivos que vendan al consumidor final deben tener en cuenta esta regla no tributaria y trasladar al precio de los productos la minoración

de la cuota de IVA, se aplique el régimen general del impuesto o alguno de los regímenes especiales del IVA, esencialmente el del recargo de equivalencia, de forma que deberán asumir esta obligación legal.

6.5.2. Ejecuciones de obra que dan lugar a la producción de los bienes respecto de los que se ha minorado el tipo impositivo

En el artículo 95.Tres de la LIVA se establece que se aplicarán también los tipos impositivos reducidos del 10 o del 4 % a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con el artículo 11 de la 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 el número 1 del apartado Uno y en el número 1 del apartado Dos, donde se establecen los bienes a los que resultan aplicables los anteriores tipos impositivos reducidos⁶⁹.

La problemática que suscita la aplicación de esta regla en relación con las modificaciones de los tipos impositivos que se han examinado puede resultar compleja y también perjudicial para los sujetos pasivos afectados por los nuevos tipos, aunque solo sea desde el punto de vista financiero⁷⁰.

El precepto se refiere a los dos tipos reducidos que se reconocen en los apartados primero y segundo, esto es, el 10 y el 4 %, pero no a otros tipos impositivos, y el legislador no ha establecido previsión alguna sobre esta cuestión que ahora se trata.

Debemos distinguir varios grupos de bienes a estos efectos. Por un lado, aquel en el que se incluyen los bienes que han pasado del tipo general a un tipo reducido, o del tipo reducido del 10 al 4 %. En este grupo se encuentran, por ejemplo, las compresas, taponnes, protesgeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales, que tributaban al 10 % y ahora lo hacen al 4 %, al suprimirse la letra b) del número 6.º del apartado Uno.1 y añadirse un número 7.º al apartado Dos.1, del artículo 91.

A las prestaciones de servicios consistentes en ejecuciones de obra que tengan por resultado inmediato la obtención de estos bienes se les aplicará el tipo reducido del 4 %, de acuerdo con el apartado tercero del artículo 91.

⁶⁹ En este sentido se pronuncia la DGT, entre otras, en las Consultas V1397/2008, de 4 de julio (NFC030815), y V1616/2020, de 26 de mayo (NFC076526).

⁷⁰ La consecuencia es que los sujetos pasivos pueden verse en la situación de repercutir un tipo impositivo más bajo que el que soportan por los servicios que reciben y estar abocados a un resultado a compensar o a devolver, con el coste financiero que ello les puede suponer.

En un segundo grupo se integrarán todos los nuevos tipos impositivos creados como son el 5 %⁷¹ o el 0 %⁷², a los que no se hace referencia alguna en el apartado tercero del artículo 91 pues este, como se acaba de señalar, afecta exclusivamente a servicios relacionados con bienes de los apartados Uno.1 y Dos.1 para aplicarles el mismo tipo impositivo a los servicios que a los bienes obtenidos, de forma que el sujeto pasivo no sufra un perjuicio financiero cuando encarga la ejecución de obra respecto de los productos con los que comercia, siendo esta la finalidad de establecer una regla como la que analiza.

Siendo este el fin de la regla, hubiera resultado lógica una previsión análoga respecto de los bienes que han visto minorado el tipo impositivo para que no exista duda alguna en la aplicación de la regla, siendo deseable que la DGT se pronuncie inmediatamente sobre esta cuestión.

Si tenemos en cuenta esta finalidad y los términos recogidos en el apartado tercero, una interpretación favorable a los intereses de los sectores económicos afectados, podría considerar que como esta regla se aplica a las ejecuciones de obra que tienen por objeto inmediato la obtención de alguno de los bienes señalados en los apartados Uno.1 y Dos.1, y como el legislador no ha modificado estos apartados, pues tan solo establece la aplicación de unos nuevos tipos impositivos a unos bienes durante un periodo⁷³, estos bienes siguen citándose en los referidos apartados, por lo que seguirán aplicándose los tipos reducidos, aunque sean mayores que los establecidos por las normas que hemos examinado, a las ejecuciones de obra para obtener los bienes.

Así, a las ejecuciones de obra que tengan por objeto bienes que durante el primer semestre de 2023 tributan al tipo del 5 %, y que conforme al artículo 91.Uno.1.1.º tributan al 10 %, se les aplicará este último tipo y no el del 5 %, por lo que el empresario que comercie con estos bienes y encargue su ejecución siendo esta una prestación de servicios repercutirá al 5 % y soportará al 10 %. Lo mismo ocurrirá con los tipos del 4 % que ahora se reducen al 0 %.

Al margen de un análisis más exhaustivo sobre la adecuación de la regla del apartado tercero a la Directiva IVA, puede sustentarse la anterior tesis, si bien frente a esta interpreta-

⁷¹ Como la electricidad, el gas natural, briquetas y pellets procedentes de la biomasa, madera para leña o la electricidad, que tributaban al 21 % y ahora tributan al 5 %; o el aceite de oliva y la pasta alimenticia que tributaban al 10 % y ahora lo hacen al 5 %.

⁷² Es el caso de los donativos en las condiciones señaladas en el apartado cuarto del artículo 91, que antes podían tributar al tipo general o a los reducidos del 10 o del 4 % y ahora tributan al 0 %; los productos básicos de alimentación, que tributaban al tipo del 4 % y ahora al 0 %.

⁷³ Es lo que se indica, por ejemplo, en el Real Decreto-Ley 20/2022, que en ningún momento cita el artículo 91 de la LIVA ni se indica que se modifica el precepto, señalando exclusivamente que durante un periodo se aplica bien el tipo del 5 %, bien el del 0 %.

ción y como se ha señalado anteriormente, la aplicación de los tipos impositivos reducidos debe ser interpretada restrictivamente por lo que podría considerarse que las prestaciones de servicios consistentes en ejecuciones de obra que tengan por resultado inmediato la obtención de estos bienes quedan excluidos del apartado tercero, y por ello los sujetos pasivos que comercien con estos bienes repercutirán el tipo reducido del 5 o del 0 %, pero soportarán el tipo general del 21 % por las ejecuciones de obra que encarguen que tengan por resultado la obtención de los bienes, lo que resulta cuestionable si tenemos en cuenta la estructura del artículo.

En cuanto al nuevo tipo del 0 % que ha sido recogido expresamente en el apartado cuarto es difícil sustentar la postura anterior, pues aquí está claro que en el apartado tercero ni se cita este nuevo tipo ni tampoco al apartado cuarto, por lo que en este caso sí resultaría aplicable el tipo general a las ejecuciones de obra, a pesar de que en muchas ocasiones la producción de los bienes por parte del sujeto pasivo se realiza a los tipos del apartado tercero, pues se desconoce en ese momento que se vayan a destinar a las entregas a las que alude el apartado cuarto del artículo 91; por lo que, en definitiva, el tipo general será la regla residual.

6.5.3. Responsabilidad en el incumplimiento de los nuevos tipos impositivos

Al margen de cuanto se ha expuesto sobre el apartado tercero del artículo 72 del Real Decreto-Ley 20/2022, surge una cuestión que no tiene efectos en todos los supuestos de minoración de los tipos impositivos, sino exclusivamente en algunos de ellos, en los que el tipo impositivo se fija en función del destino que se va a dar a los bienes que se entregan.

Es lo que sucede, por ejemplo, en el caso del nuevo tipo impositivo del 0 % para entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que se destinen por las mismas a los fines generales que desarrollen de acuerdo con el artículo 3.1.º de esta ley. En este caso el tipo se fija en función de la afectación del bien a estos fines.

A diferencia de otros supuestos recogidos en el artículo 91⁷⁴, en este caso no se exige acreditación alguna por parte del destinatario frente al proveedor del bien respecto al cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma para aplicar el tipo reducido del 0 %, lo que puede dar lugar a cierta complejidad en la aplicación de del tipo impositivo y en la exigencia de responsabilidades.

⁷⁴ Es el caso del artículo 91.Uno.2.10.º, o del artículo 91.Dos.1.6.º, respecto de los que esta norma establece la previsión de acreditar por parte del destinatario unas condiciones específicas, que desarrollan los artículos 26 y 26 bis del RIVA.

Sin perjuicio de la dificultad en acreditar la existencia de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo que entrega el bien al tipo del 0 %, debe recordarse el supuesto de responsabilidad solidaria recogido en el artículo 87.Uno de la LIVA, al establecer que adquieren esta por la deuda tributaria que corresponde satisfacer al sujeto pasivo y la sanción que pueda proceder los destinatarios de las operaciones, en este caso las entidades del artículo 2 de la Ley 49/2002, que mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto. La no inclusión de previsión alguna respecto a la exigencia del cumplimiento de alguna condición por parte del destinatario puede llevar consigo una dificultad excesiva en la aplicación del supuesto previsto en el citado artículo 87.Uno.

También podría considerarse que la conducta del destinatario incurre en la infracción cometida en el artículo 170.Dos.2.º de la LIVA, si bien la circunstancia apuntada anteriormente puede dificultar también la concurrencia del tipo infractor que exige una acción u omisión culposa o dolosa en la repercusión incorrecta del tipo cuando el destinatario no tiene derecho a deducción total de las cuotas soportadas.

En menor o casi nula medida resultará de aplicación lo expuesto para el resto de los nuevos tipos impositivos, pues su fijación es objetiva, sin tener en cuenta el destino. Por ello puede resultar despreciable, y aunque alguna entrega haga referencia al uso de la misma, como es el caso de la madera para leña, resulta complicada la aplicación de las apreciaciones que se han efectuado en los párrafos anteriores.

6.6. Tipo impositivo y devengo del impuesto

El tipo impositivo aplicable es el vigente en el momento del devengo del impuesto⁷⁵ y este hecho genera situaciones paradójicas si se realizan pagos anticipados en las operaciones sujetas al IVA, de tal manera que el tipo aplicado a los pagos anticipados puede ser diferente al que se aplique una vez realizada la operación, esto es, cuando se produce efectivamente el hecho imponible. Sin embargo, no debe regularizarse la tributación de los pagos anticipados cuando tiene lugar la entrega del bien o la prestación del servicio.

Ahora bien, algunas modificaciones aprobadas por el legislador pueden suponer un perjuicio a los empresarios o profesionales en algunos casos, esencialmente respecto de los bienes básicos de alimentación que se han reducido del 10 al 5 % o del 4 al 0 %. Se ha indicado que el precio final percibido del consumidor por el proveedor inmediato que le vende

⁷⁵ Así lo recuerda el TEAC en Resolución de 24 de junio de 1998 (RG 291/1997) y la DGT en las Consultas V0062/2010, de 19 de enero (NFC037185); V0603/2010, de 26 de marzo (NFC037485); V1056/2010 (NFC037798) y V1057/2010 (NFC037795), de 19 de mayo; V2601/2011, de 2 de noviembre (NFC042890), y V0088/2012, de 20 de enero (NFC043475).

el bien debe reflejar la bajada impositiva. Si nos encontramos ante sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia, puede comprenderse mejor el problema que ahora se plantea. En ocasiones estos empresarios habrán adquirido los productos que transmiten en el primer trimestre antes del 31 de diciembre de 2022 por lo que habrán soportado no solo el tipo impositivo vigente en el momento del devengo –que se produce a más tardar en la fecha indicada, aunque la factura se emita ya en 2023– superior al vigente en 2023, sino también un tipo de recargo de equivalencia del 1,5 o del 0,5 %. En tanto en este régimen especial los sujetos pasivos no generan el derecho a deducir, si añadimos que en el precio final debe reflejar la minoración de la cuota impositiva, puede comprobarse como estos pequeños comerciantes sufren una situación perjudicial respecto del resto de empresarios o profesionales del sector de la alimentación por cuanto el legislador no ha previsto excepción alguna a las reglas que se han fijado actualmente para los tipos impositivos de productos básicos de alimentación. Habrán soportado un tipo impositivo que no pueden deducir, pero tienen la obligación de trasladar al precio del producto la bajada del mismo⁷⁶ y además abonan a sus proveedores un recargo de equivalencia, que tampoco pueden deducirse y trasladar vía precio al consumidor final.

6.7. Facturación de las operaciones acogidas a los nuevos tipos impositivos reducidos

Las reglas aplicables a la facturación de todas las operaciones que se han visto alteradas por las minoraciones de tipos impositivos no se han visto afectadas en cuanto al cumplimiento de las obligaciones formales, por lo que deberemos aplicar lo dispuesto en el Reglamento de Facturación, debiendo explicitarse en las facturas, sean ordinarias o simplificadas, el tipo impositivo aplicado, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 6 y 7 de la norma anterior. De esta manera, si el tipo impositivo es del 0 %, deberá reflejarse de esta forma en la factura, no indicándose que estemos ante una operación exenta, pues ello no se corresponde con la naturaleza de la operación.

⁷⁶ Cuando un comerciante en recargo de equivalencia efectúa la entrega de un bien que sea un producto alimenticio de los señalados en el Real Decreto-Ley 20/2020, la operación está sujeta y no exenta, lo que puede comprobarse exigiendo la correspondiente factura, en la que no deberá figurar repercusión alguna; por ello los precios de venta al público se publicitan por estos empresarios con IVA incluido, debiendo ahora minorar estos precios como consecuencia del apartado tercero del artículo 72 del Real Decreto-Ley 20/2022.

6.8. Cuadro resumen sobre tipos impositivos

Operación: entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias	Tipo impositivo	Recargo de equivalencia	Vigencia	
			Inicio	Final
Energía eléctrica	5 %	-	1-7-2022	31-12-2023
Gas natural	5 %	-	1-10-2022	31-12-2023
Briquetas y pellets procedentes de la biomasa y madera de leña	5 %	0,62 %	1-10-2022	31-12-2023
Aceites de oliva y de semillas	5 %	0,62 % (nota 2)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 1)
Pastas alimenticias	5 %	0,62 % (nota 2)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 1)
Compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales	4 %	0,5 %	1-1-2023	Vigencia indefinida
Mascarillas quirúrgicas desechables referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, de 12 de noviembre de 2020, prevista en el artículo 7 del RD/L 34/2020, de 17 de noviembre	4 %	0,5 %	1-1-2023	30-6-2023
Entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha ley	0 %	-	10-4-2022	Vigencia indefinida
Pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3) ▲



Operación: entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias	Tipo impositivo	Recargo de equivalencia	Vigencia		
			Inicio	Final	
▲					
Harinas panificables	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3)	
Leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3)	
Quesos	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3)	
Huevos	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3)	
Frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y disposiciones de desarrollo	0 %	0 % (nota 4)	1-1-2023	30-6-2023 (nota 3)	
Productos sanitarios para diagnóstico <i>in vitro</i> del SARS-CoV-2 que sean conformes con los requisitos establecidos en la Directiva 98/79/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de octubre de 1998, sobre productos sanitarios para diagnóstico <i>in vitro</i> o en el Reglamento (UE) 2017/746 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2017, sobre los productos sanitarios para diagnóstico <i>in vitro</i> y por el que se derogan la Directiva 98/79/CE y la Decisión 2010/227/UE de la Comisión y el Real Decreto 1662/2000, de 29 de septiembre, sobre productos sanitarios para diagnósticos <i>in vitro</i> .	0 %	0 %	1-1-2023	30-6-2023	
Vacunas contra el SARS-CoV-2 autorizadas por la Comisión Europea	0 %	0 %	1-1-2023	30-6-2023	▲

Operación: prestaciones de servicios	Tipo impositivo	Vigencia	
		Inicio	Final
<p>▲ Prestaciones de servicios de transporte, almacenamiento y distribución relacionados con las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias, previstas en las letras a) y b) anteriores</p> <p>Nota 1. El tipo será del 10% a partir del 1 de mayo de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5%.</p> <p>Nota 2. En el caso de concurrir las circunstancias previstas en la nota 1, el recargo de equivalencia será del 1,4%, si bien de acuerdo con el Real Decreto-Ley 1/2023 puede interpretarse que sigue siendo el 0,62% hasta el 30 de junio.</p> <p>Nota 3. El tipo será del 4% a partir del 1 de mayo de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5%.</p> <p>Nota 4. En el caso de concurrir las circunstancias previstas en la nota 3, el recargo de equivalencia será del 0,5%.</p>	0%	1-1-2023	30-6-2023

7. Regímenes especiales del IVA

7.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Límites cuantitativos de exclusión

Es ya una cuestión recurrente que el legislador retrase el momento en que se reduzcan los límites cuantitativos para la exclusión de los sujetos pasivos en ambos regímenes por razón del volumen de sus operaciones.

Al margen de otras razones que pueda tener el legislador para prorrogar el régimen existente, la Ley de Presupuestos para 2023 vuelve a mantener los límites existentes en los últimos ejercicios, esta vez con fundamento en «establecer un marco normativo estable que permita a los pequeños autónomos» continuar aplicando el régimen especial, evitando «un incremento en sus obligaciones formales y de facturación» estableciéndose un plazo adicional de renuncia.

Así, el artículo 79 de la Ley de Presupuestos para 2023 modifica la disposición transitoria decimotercera de la LIVA y vuelve a prorrogar para el periodo impositivo 2023 los límites cuantitativos que delimitan el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; de manera que la magnitud de 150.000 euros a que se refiere el primer guion del número 2.º y el número 3.º del apartado Dos del artículo 122, y el número 6.º del apartado Dos del artículo 124 de esta ley, queda fijada en 250.000 euros.

De esta forma, respecto del régimen especial simplificado, y por la causa anterior, quedarán excluidos del mismo:

- Los empresarios o profesionales en los que el volumen de ingresos en el año 2022 supere cualquiera de los siguientes importes: a) Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 250.000 euros anuales. b) Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por la orden reguladora del régimen, 250.000 euros anuales.
- Si en el año 2022 se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año. Para determinar el volumen de ingresos se incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades citadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.
- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, ex-

cluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2022 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Si en 2022 se ha iniciado la actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

- Las normas reguladoras del IRPF y del IVA establecen una plena identidad en la tributación por los regímenes de estimación directa y simplificado. En este sentido, debe recordarse que las causas de exclusión de ambos regímenes no son coincidentes de forma absoluta y, por ello, la exclusión del régimen de estimación objetiva conlleva la del régimen simplificado, pasando a tributar por estimación directa en IRPF y en régimen general por IVA.

Ejemplo 8

Si una persona física acogida al régimen de estimación objetiva de IRPF expide facturas a destinatarios empresarios o profesionales por importe superior a 75.000 euros en 2022 (este límite se mantiene también para 2023), de acuerdo con el artículo 31.1.3.^a, letra a'), párrafo tercero, de la LIRPF («el método de estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, supere 75.000 euros anuales»), quedará excluido de este régimen en 2023 y, si aplica el régimen simplificado de IVA, aunque en este no existe esta causa de exclusión, también quedará excluido del mismo, pasando a tributar en régimen general en 2023, ya que el artículo 122.Dos.4.^o de la LIVA impide que siga tributando por el régimen simplificado.

En relación con el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, quedarán excluidos del régimen:

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2022 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Cuando en el año 2022 se haya iniciado una actividad, el importe anterior se elevará al año.
- Debe recordarse: 1) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.Dos.3.^o de la LIVA en relación con el artículo 43.2, letra a), del RIVA, quedan excluidos del régimen los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en este, un importe de 250.000 euros durante el año 2022. 2) También quedan excluidos, conforme a lo dispuesto en el artículo 43.2, letra b), los sujetos pasivos que superen para la totalidad de las operaciones realizadas,

distintas de las referidas en la letra a) anterior, durante el año 2022, un importe de 250.000 euros (si bien no se ha modificado este precepto para ajustarlo a los límites anteriores, debe interpretarse en la forma expuesta).

7.2. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Renuncia a los regímenes y revocación de la renuncia

La Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 del RIVA, en su artículo 6 permite ejercitar la renuncia al mismo para el año 2023 desde el 1 al 31 de diciembre, si bien se entiende efectuada también cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del 2023 aplicando el régimen general y, en caso de inicio de la actividad, también se considera realizada cuando la primera declaración que debe presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.

Por su parte para el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, el artículo 43, al remitir al artículo 33, ambos del RIVA, establecen un sistema análogo de renuncia.

En la disposición transitoria sexta de la Ley de Presupuestos para 2023 se modifican los plazos anteriores, de forma que:

- El plazo de renunciaciones y su revocación, que deben surtir efectos para el año 2023, abarcará desde el 25 de diciembre de 2022 hasta el 31 de enero de 2023.
- Las renunciaciones y revocaciones presentadas desde el 1 al 24 de diciembre se entenderán presentadas en periodo hábil, surtiendo efectos; si bien los sujetos pasivos podrán modificar su opción en el plazo anterior comprendido entre el 25 de diciembre de 2022 y el 31 de enero de 2023.

7.3. Régimen especial simplificado. Módulos.

Varias son las precisiones por efectuar en relación con la determinación de los módulos aplicables al régimen simplificado de IVA:

- a) Poco debe apuntarse de la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, que mantiene la estructura de la orden para el año 2022, y mantiene, para 2023, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

b) Se prevén las siguientes medidas excepcionales:

1. Se establecen porcentajes especiales para el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes en 2023 en las actividades de servicios de cría, guarda y engorde de aves (0,06625) y de actividad de apicultura (0,070).
2. Se mantiene para 2023 la reducción del 20 % del importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca. Esta reducción se tendrá en cuenta tanto para el cálculo de la cuota trimestral como de la anual.

8. Régimen fiscal aplicable al acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona» y final de la «UEFA Europa League 2022» (RDL 3/2022, de 1 de marzo)

8.1. «XXXVII Copa América Barcelona»

En la disposición final trigésima sexta de la Ley de Presupuestos para 2023 se aprueba un régimen específico aplicable al acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona».

Por lo que se refiere al IVA, las medidas incluidas son las que a continuación se exponen.

8.1.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión (art. 119 bis LIVA)

En el artículo 119 bis de la LIVA se regula el régimen especial de devoluciones a los empresarios no establecidos en la Unión (a estos efectos hemos de equiparar los empresarios establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla con los establecidos en la Unión, por lo que no se les aplica este art. 119 bis). Se exige para proceder a la devolución el requisito de reciprocidad en el Estado tercero donde se encuentre establecido el solicitante (lo que ocurre en muy pocos casos a tenor de los reconocimientos de esta reciprocidad otorgados por la DGT).

Pues bien, se recoge un beneficio puntual referido a esta devolución y el requisito citados, como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de este evento, de forma que no se exigirá el requisito de reciprocidad, previsto en el artículo 119 bis.2.º de la LIVA.

La devolución se efectuará, por tanto, a todo empresario no establecido en el territorio de la Unión, aun cuando no existe reciprocidad con la inmensa mayoría de Estados terce-

ros, quedando claro que solo se procederá a la devolución respecto de cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español afectas a entregas de bienes o prestaciones de servicios relacionadas con este evento, no a las restantes que soporte el empresario establecido fuera de la Unión.

Ejemplo 9

Un empresario establecido en Estados Unidos (no tiene establecimiento permanente alguno en el territorio de aplicación del impuesto español) adquiere bienes muebles a un empresario de Teruel que posteriormente los vende a las empresas españolas que van a participar en el acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona», para ser consumidos en el lugar de celebración ubicado en Barcelona. Además adquiere también bienes muebles de la misma naturaleza al empresario de Teruel, para su consumo en el mismo territorio pero con destino a otros eventos a cuyos organizadores españoles les transmite los bienes.

Solución

La venta efectuada por el empresario de Teruel estará sujeta y no exenta, localizándose de acuerdo con el artículo 68.Uno de la LIVA en el territorio de aplicación del impuesto español, por lo que repercutirá IVA español al empresario de Estados Unidos, por la totalidad de las ventas efectuadas. Las ventas efectuadas por el empresario de Estados Unidos están también sujetas y no exentas, ya que se localizan en el mismo territorio en virtud de la regla anterior. No obstante, como el empresario de Estados Unidos no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto español los sujetos pasivos por inversión en todos los casos serán los empresarios españoles adquirentes.

El empresario de Estados Unidos ha soportado las cuotas de IVA por las adquisiciones que realizó y en este sentido, puede solicitar la devolución de las mismas a la Administración tributaria española, si bien para la devolución de las cuotas soportadas afectas a bienes que se destinan al acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona» no se exigirá el requisito de reciprocidad, por lo que serán devueltas con arreglo a los beneficios fiscales ahora aprobados; mientras que las afectas a otros eventos se exigirá el requisito de reciprocidad, el cual no existe con Estados Unidos, por lo que no resultará viable la devolución solicitada en la proporción de cuotas afectas estos últimos eventos, salvo que nos encontremos ante alguna de las excepciones previstas en el artículo 119.Uno.3.º de la LIVA.

Frente al régimen fiscal que se estableció en normas anteriores para acontecimientos de análoga naturaleza, ahora no se prevé regla especial en cuanto al nombramiento de representante del empresario o profesional no establecido en la Unión, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 119 bis.Uno.1.º, deberán nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio de aplicación del impuesto español.

8.1.2. Reglas relativas a los periodos de liquidación

Si la previsión anterior se refería a los empresarios o profesionales establecidos fuera de la Unión, la que ahora se examina afectan a todos los empresarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto español, estén dentro de la Unión o fuera de él.

Se establecen las siguientes normas específicas que parten de la premisa de que los empresarios o profesionales no establecidos se han dado de alta como tales ante la Administración tributaria española pasando a dar cumplimiento de las obligaciones de autoliquidación, etc., aun cuando no estén establecidos (cualquier empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto puede darse de alta en el censo de empresarios o profesionales dando cumplimiento a sus obligaciones fiscales frente al fisco español) y, por tanto, no solicitan la devolución por la vía de los artículos 119 y 119 bis de la LIVA:

- Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tengan la condición de sujetos pasivos y que soporten o satisfagan cuotas como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con el acontecimiento tendrán derecho a la devolución de dichas cuotas al término de cada periodo de liquidación.

De la redacción de la norma no queda claro si este sistema de devolución comprenderá solo las cuotas relacionadas o afectas al evento deportivo, o comprenderá también el resto de las cuotas soportadas, si bien resulta lógico considerar que se refiera exclusivamente a las primeras, a pesar de que no se especifica con claridad como cumplen estos empresarios sus obligaciones de autoliquidación, por lo que seguidamente se expone.

- Para los empresarios o profesionales anteriores, el periodo de liquidación coincidirá con el mes natural, debiendo presentar sus declaraciones-liquidaciones durante los 20 primeros días naturales del mes siguiente al periodo de liquidación. Si deben presentar este tipo de autoliquidación es lógico considerar que declaran todas las cuotas soportadas por lo que la gestión para obtener solo la devolución de las cuotas afectas a los eventos deportivos tendrá una cierta complejidad, dado que los modelos de autoliquidación no diferencian y admitir una devolución del total de las cuotas soportadas implicaría un beneficio que excede la finalidad por la que se crean este sistema.

Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones correspondientes al mes de julio se presentarán durante el mes de agosto y los 20 primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores; y la correspondiente al último periodo del año (mes de diciembre) deberá presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero.

Lo anterior resulta también aplicable a la entidad organizadora del acontecimiento, a los equipos participantes y a las personas jurídicas residentes en España constituidas con

motivo del acontecimiento por la entidad organizadora del mismo o por los equipos participantes, incluyendo los establecimientos permanentes que estas entidades tengan en el territorio de aplicación del impuesto español.

No hace referencia la norma al sistema de suministro inmediato de información (SII), pero debe entenderse que lo anterior no determinará la obligación para los empresarios o profesionales de la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT, salvo que concurren las circunstancias previstas en el artículo 71.3 del RIVA. Quedan excluidos, por tanto, de esta obligación formal y de su complejidad administrativa que supone para los empresarios o profesionales.

8.1.3. Régimen de importación temporal (art. 24 LIVA)

Se prevén también determinados beneficios en materia de régimen aduanero. De conformidad con el artículo 251 del Código Aduanero de la Unión las mercancías que se importen para su utilización en la celebración y desarrollo del acontecimiento, que se vinculen al régimen aduanero de importación temporal, podrán permanecer al amparo de dicho régimen por un plazo máximo de 10 años desde su vinculación al mismo, con arreglo a lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del citado artículo.

Pues bien, en materia de IVA, en concordancia con el régimen aduanero anterior, se prevé que respecto a las operaciones relacionadas con los bienes vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos, a que se alude en el párrafo anterior, resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 24 de la LIVA, esto es, les resultará de aplicación las exenciones previstas en el citado precepto.

8.1.4. Transferencias intracomunitarias (art. 9, número 3.º, letra g), LIVA)

En el artículo 9, número 3.º, de la LIVA se regulan los supuestos de autoconsumo o transferencia intracomunitaria, que se asimilan a entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes, esto es, la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último.

Las letras a) a h) de este número 3.º recogen supuestos excluidos de este concepto que da lugar al hecho imponible intracomunitario de IVA. En la letra g) se especifica que no constituirá transferencia intracomunitaria la utilización temporal de los bienes, por un periodo que no exceda de 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación.

El beneficio fiscal que se establece se refiere a la concreción del plazo anterior de 24 meses. Así el citado plazo pasa a ser de 10 años, de acuerdo con lo que se ha señalado en el subepígrafe anterior sobre exención de bienes incluidos en el régimen de importación temporal.

8.1.5. Cláusula de utilización o explotación efectivas del artículo 70.Dos de la LIVA

En el artículo 70.Dos de la LIVA se recoge una norma de conflicto de localización para determinadas prestaciones de servicios que tiene como elemento esencial la utilización o explotación efectivas del servicio en el territorio de aplicación del impuesto español. Se trata de servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en este territorio para destinatarios que radican fuera del territorio de la Unión y, siempre que su utilización o explotación efectiva se produzca en el territorio de aplicación del impuesto y se trate de los servicios que enumera este apartado Dos, se localizarán en el citado territorio, por tanto, alejadas de las reglas especiales que se establecen en los artículos 69 y 70.Uno.

Esta regla establecida en el artículo 70.Dos la LIVA no resultará aplicable a los servicios relacionados con la celebración del acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona» cuando sean prestados por las personas jurídicas residentes en España constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora del acontecimiento por los equipos participantes y estén relacionadas con la organización, la promoción o el apoyo de dicho acontecimiento.

Debe tenerse en cuenta que este artículo 70.Dos ha sido objeto de reforma por la Ley de Presupuestos para 2023, en la forma expuesta anteriormente, reduciéndose de forma notoria el ámbito de aplicación objetiva de los servicios a los que se aplicará este punto de conexión cuando estemos ante prestaciones de servicios B2B.

Ejemplo 10

De acuerdo con el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios de arrendamiento de medios de transporte, cuando sean prestados a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de la Unión y la explotación o utilización efectivas tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto español, se localizarán en este último territorio.

Cuando se presten por personas jurídicas residentes en España constituidas por la entidad organizadora o los equipos participantes en el evento deportivo, no les resultará de aplicación esta regla especial del artículo 70.Dos, no quedan sujetas estas operaciones al IVA español.

Tampoco se localizarán en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de publicidad, de apoyo a la gestión, de asesoramiento en los diversos ámbitos, y cualquier otro servicio

citados en el artículo 69.Dos (con la excepción de seguros y operaciones de capitalización y financieras), si son prestados por una sociedad española que es creada por la entidad organizadora del evento y que, por ejemplo, va a tener los derechos de retransmisión de los eventos cediendo esta sociedad los derechos a una entidad establecida fuera de la Unión. Esta prestación no tributará en el territorio de aplicación del impuesto, ni siquiera por la parte en que se utilicen o exploten estos derechos en el territorio de aplicación del impuesto español, no por lo dispuesto en el artículo 70.Dos, sino con base en la regla general de localización de los servicios B2B del artículo 69.Uno.1.º.

8.2. Final de la «UEFA Europa League 2022» (RDL 3/2022, de 1 de marzo)

El Real Decreto-Ley 3/2022, de 1 de marzo, de medidas para la mejora de la sostenibilidad del transporte de mercancías por carretera y del funcionamiento de la cadena logística, establece en la disposición adicional sexta un régimen fiscal aplicable a este acontecimiento que ya se celebró en mayo de 2022, análogo al que se ha expuesto para el supuesto anterior, con las siguientes diferencias:

8.2.1. Nombramiento de representantes (art. 164.Uno.7.º LIVA)

El artículo 164.Uno de la LIVA enumera las obligaciones exigidas a los sujetos pasivos del impuesto, entre las que se recoge en el número 7.º la de nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la ley cuando los sujetos pasivos no estén establecidos en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Unión.

El beneficio fiscal que tendrán estos empresarios cuando sean sujetos pasivos por operaciones vinculadas al evento deportivo citado es que no precisarán nombrar el representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la LIVA; lo que implica también la exclusión de nombrar representante para solicitar la devolución de las cuotas soportadas a través del régimen del artículo 119 bis de la LIVA, implicando con ello la eliminación de los dos requisitos esenciales adicionales que se exigían en este procedimiento de devolución, equiparándose así estos empresarios con los establecidos en la Unión.

8.2.2. Libros registro de IVA

Al igual que en el acontecimiento anterior el periodo de liquidación coincidirá con el mes anterior. Ello no determinará la obligación para dichos empresarios o profesionales de la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT, lo que resulta una excepción al artículo 62.6 del RIVA. Quedan excluidos, por tanto, de esta obligación formal y de su complejidad administrativa que supone para los empresarios o profesionales.

9. Obligaciones de los sujetos pasivos

9.1. Liquidación del impuesto en importaciones

El artículo 167 de la LIVA se refiere a la liquidación del impuesto, recogiendo en su apartado segundo las especialidades en materia de importaciones. Es en este apartado donde se incluyen dos novedades en la Ley de Presupuestos para 2023, con vigencia a partir del 1 de enero de 2023:

- La primera de ellas es una mera corrección técnica, pues debió acometerse esta reforma en el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, por el que se estableció el nuevo régimen de las ventas a distancia y el comercio electrónico. En las importaciones el IVA se liquida en la forma prevista en la legislación aduanera para los derechos aduaneros; regla esta que siempre se ha reconocido en la LIVA dada la vinculación del hecho imponible del IVA con los derechos aduaneros. Se añade ahora que también puede liquidarse en la forma prevista en el artículo 167 bis. Este precepto se modificó ampliamente con el real decreto-ley citado para recoger una modalidad de declaración y pago del IVA en las importaciones cuando los empresarios o profesionales no opten por la aplicación del régimen de importación⁷⁷, y ahora se reconoce que también puede liquidarse el IVA a las importaciones por el sistema previsto en este precepto, siempre condicionado al cumplimiento de los requisitos previstos en él.
- El artículo 179 del CAU establece, previa solicitud, que las autoridades aduaneras puedan autorizar a una persona (operador económico autorizado de simplificaciones aduaneras) a presentar en la aduana competente del lugar en el que esa persona está establecida una declaración en aduana relativa a las mercancías que se presenten en otra aduana, pudiendo eximirse del requisito de autorización cuando la declaración en aduana y las mercancías se presenten en aduana bajo responsabilidad de una sola autoridad aduanera. Ambas aduanas, la de presentación de la declaración y aquella en la que se presentan las mercancías deben intercambiar la información necesaria para comprobar la declaración y el levante de las mercancías.

La LIVA no reconocía expresamente en su articulado esta importante regla del CAU, y se hace ahora incorporando un nuevo párrafo al apartado segundo del artículo 167, de forma que cuando la declaración aduanera se presente en otro Estado miembro conforme al artículo 179 del CAU, la Administración liquidará el

⁷⁷ Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros previsto en la sección 4.^a, artículos 163 quince a 163 octavos, del capítulo XI (regímenes especiales a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios) del título IX de la LIVA, dedicado a los regímenes especiales en el IVA.

IVA con base en la información recibida de la aduana del Estado miembro donde se haya presentado la declaración.

9.2. Liquidación del IVA en los supuestos del artículo 19.5.º, párrafo segundo, de la LIVA

El anexo sexto de la LIVA regula la liquidación de las operaciones asimiladas a importaciones en el supuesto previsto en el artículo 19.5.º, párrafo segundo, precepto este último que también se ha modificado por la Ley de Presupuestos para 2023 y que se ha examinado en el apartado 2.3.2 («Operaciones asimiladas a importaciones») de estos comentarios a las novedades en el IVA. Se refiere este precepto a que el cese de las situaciones a que se alude en el artículo 23 o la ultimación de los regímenes comprendidos en el artículo 24 da lugar a la liquidación del impuesto en los términos expuesto en este anexo sexto de la LIVA cuando se trate de determinados productos como estaño, cobre, zinc, níquel, aluminio, plomo, indio, planta y platino, paladio y rodio.

Como no podía ser de otra forma, se ajustan los términos utilizados en la norma a los se recogen en el CAU y ahora en los artículos 19.5.º, 23 y 24 de la LIVA, de forma que se sustituyen los términos «áreas», «entrada», «salida» y «abandono» por el de «situaciones», «colocación», «cese» o «ultimación», respectivamente.

10. Facturación electrónica

La facturación electrónica va implantándose cada vez más en las relaciones comerciales sean entre empresarios o con destinatarios que no tengan esta condición. Basta considerar en este sentido el camino emprendido por el legislador de la Unión en materia de facturación electrónica en el denominado paquete «IVA en la era digital»⁷⁸.

⁷⁸ Se trata de un paquete de medidas que ha visto la luz a principios de diciembre de 2022 con propuestas de modificación de la Directiva IVA así como de los reglamentos ejecutivos dictados en desarrollos de la misma. Se pretende con ello modernizar y hacer que el sistema del IVA en la Unión funcione mejor para las empresas y sea más resistente al fraude adoptando y promoviendo la digitalización, teniendo por objeto también abordar los retos en el ámbito del impuesto planteados por el desarrollo de la economía de plataformas. El nuevo sistema introduce información digital en tiempo real a efectos del IVA basada en la facturación electrónica que proporcionará a los Estados miembros información necesaria para intensificar la lucha contra el fraude, reduciendo los costes administrativos y de cumplimiento para los empresarios. Garantiza este paquete de medida que los sistemas nacionales converjan en toda la Unión, allanando el camino para que los Estados miembros que deseen establecer sistemas nacionales de información digital para el comercio nacional. Las propuestas aprobadas son las siguientes: COM(2022) 701 final, referida a la modificación de la Directiva IVA, COM(2022) 703 final, relativa al Reglamento 904/2010 y COM(2022) 704 final, que modifica el Reglamento 282/2011. La previsión es que las normas europeas sean aprobadas

El legislador nacional había adoptado ya algunas medidas sobre facturación electrónica y mediante Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas da una redacción al artículo 2 bis –factura electrónica en el sector privado– de la Ley 56/20027, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de Información⁷⁹.

Hasta ahora, conforme a este precepto, se establecía un régimen para la facturación electrónica en el sector privado respecto de empresas prestadoras de servicios al público en general de especial trascendencia económica y que operaban en determinados sectores económicos como el de comunicaciones electrónicas, servicios financieros, suministro de agua, de gas y eléctrico, agencias de viaje, transporte de viajeros y algunas actividades de comercio al por menor recogidos en el artículo 1.2 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de ordenación del comercio minorista.

El legislador español da un paso más en la expansión de la facturación electrónica, adelantándose en buena medida a lo que el legislador de la Unión aprobará próximamente, aunque ello no evite una nueva reforma legislativa como consecuencia de la normativa europea, de manera que se amplía el ámbito de aplicación de la facturación electrónica.

La finalidad de esta nueva regulación es la de configurar la factura electrónica como un instrumento útil para reducir los costes de transacción del tráfico mercantil y facilitar el acceso a la información sobre los plazos de pago entre las empresas en términos del legislador. Para apoyar la medida obligatoria entre empresarios, en la Agenda Digital 2025 y en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia se proponen programas de subvenciones para permitir la adquisición e implantación masiva de soluciones de digitalización, en particular el «Programa Digital Toolkit»; de forma que las empresas identifiquen sus necesidades de digitalización, entre las que se comprenden las de facturación electrónica, y podrán obtener una subvención que utilizarán en la contratación en el mercado de productos o servicios de facturación electrónica, asegurando su efectiva implantación.

Aun cuando las novedades se refieren fundamentalmente a la exigencia de facturación electrónica entre empresarios, se realiza un análisis completo de este artículo 2 bis, a fin de tener una visión del conjunto de obligaciones en materia de facturación electrónica por parte de los empresarios o profesionales.

10.1. Facturación entre empresarios. Ámbito de aplicación

La obligación de expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios o profesionales se extiende a todos ellos, de manera que

a lo largo de 2023 debiendo ser objeto de transposición de forma escalada antes de 1 de enero de 2024, 1 de enero de 2025 y 1 de enero de 2026.

⁷⁹ Este precepto había sido incluido por Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público.

en las relaciones B2B la facturación deberá ser siempre electrónica. Dado que la norma no define el concepto de empresario o profesional, sería conveniente que cuando menos en el desarrollo reglamentario se estableciera con mayor precisión esta noción, si bien en principio remite al Reglamento de Facturación, esto es, la obligación se circunscribe a las operaciones comprendidas dentro del desarrollo de la actividad empresarial o profesional que realicen los empresarios o profesionales, tengan esta condición en virtud de la normativa reguladora del IVA o sean contribuyentes del IRPF y del impuesto sobre sociedades y realicen actividades económicas. Como este Reglamento de Facturación hace referencia en su artículo 1, párrafo segundo, a otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales que están obligadas a expedir y conservar factura en los términos que se indican en dicho reglamento, estas personas no quedan sujetas a esta obligación, en tanto no tienen la condición de empresarios o profesionales. Por otro lado, los contribuyentes de la imposición directa en tanto realicen operaciones al margen de su actividades económicas o profesionales no están obligados a emitir factura, ni que el documento que expidan sea electrónico.

Aun cuando no se especifica de forma clara que se apliquen exclusivamente a la facturación electrónica entre empresarios o profesionales, las siguientes condiciones resultan de aplicación a este ámbito de la norma:

- Interconexión e interoperabilidad. Las soluciones tecnológicas y plataformas ofrecidas por empresas proveedoras de servicios de facturación electrónica a los empresarios o profesionales deben garantizar su interconexión e interoperabilidad gratuitas.

De la misma forma, las soluciones y plataformas de facturación electrónica propias de las empresas emisoras y receptoras deben cumplir los mismos criterios de interconexión e interoperabilidad gratuita con el resto de soluciones de facturación electrónica.

- No imposición por el destinatario de un sistema informático concreto. El receptor de la factura no puede obligar a su emisor a la utilización de una solución, plataforma o proveedor de servicios de facturación electrónica predeterminado.
- Desarrollo reglamentario. El precepto remite a la norma reglamentaria la regulación de la acreditación de la interconexión y la interoperabilidad de las plataformas.

10.2. Facturación de empresas suministradoras de servicio a destinatarios particulares

La Ley 56/2007 establece ya medidas en relación con la facturación electrónica entre las empresas y el sector público, mientras que el artículo 2 bis de esta ley las recoge para las relaciones entre determinadas empresas prestadoras de servicios y los particulares.

De esta forma las empresas prestadoras de los servicios que se citan deben expedir y remitir facturas electrónicas en sus relaciones con particulares que acepten recibirlas o que las hayan solicitado expresamente, sin que se establezca por tanto la obligatoriedad de exigir este tratamiento por parte de las proveedoras, quienes solo puede hacer uso de esta forma de facturación cuando el cliente particular así lo acepte.

El deber se refiere a todas las empresas proveedoras de los servicios que a continuación se indican, cualquiera que sea el tamaño de su plantilla o el volumen anual de operaciones.

Llama la atención que, siendo la obligación de facturación una exigencia que tiene una íntima relación con el IVA, el legislador no adecue la redacción de este precepto a la normativa del IVA, pues alude en todo momento a empresas prestadoras de servicios, cuando algunas de las operaciones a las que se refiere son entregas de bienes a efectos del IVA⁸⁰, por lo que debería referirse a empresas proveedoras de bienes y prestadoras de servicios.

Estas operaciones son las siguientes:

- Servicios de comunicaciones electrónicas a consumidores, en los términos de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones.
- Servicios financieros destinados a consumidores, que incluirán los servicios bancarios, de crédito o de pago, los servicios de inversión, las operaciones de seguros privados, los planes de pensiones y la actividad de mediación de seguros.
- Servicios de suministro de agua a consumidores, definidos en su normativa específica.
- Servicios de suministro de gas al por menor, conforme a la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos.
- Servicios de suministro eléctrico a consumidores finales, de acuerdo con el título III de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.
- Servicios de agencias de viaje, conforme al Real Decreto 271/1998, de 25 de marzo, por el que se regula el ejercicio de las actividades propias de las agencias de viaje. Solo estarán obligadas a emitir facturas electrónicas cuando la contratación se haya llevado a cabo por medios electrónicos.
- Servicios de transporte de viajeros por carretera, ferrocarril, por vía marítima, o por vía aérea, de acuerdo con su normativa específica. Solo estarán obligados los empresarios a emitir facturas electrónicas cuando la contratación se haya llevado a cabo por medios electrónicos.

⁸⁰ Debe recordarse que conforme al artículo 8 de la LIVA, el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía tienen la consideración de bienes.

- Actividades de comercio al por menor, en los términos del artículo 1.2 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de ordenación del comercio minorista y en su normativa de desarrollo. Se considera a estos efectos comercio minorista aquella actividad desarrollada profesionalmente con ánimo de lucro consistente en ofertar la venta de cualquier clase de artículos a los destinatarios finales de los mismos, utilizando o no un establecimiento. Las personas comerciantes minoristas solo estarán obligadas a emitir facturas electrónicas cuando la contratación se haya llevado a cabo por medios electrónicos.

Si bien el marco de aplicación subjetivo es el señalado, el Gobierno puede ampliarlo a empresas o entidades que no presten al público en general servicios de especial trascendencia económica en los casos en que se considere que deban tener una interlocución telemática con sus clientes o usuarios, por la naturaleza de los servicios que prestan, y emitan un número elevado de facturas. Esta autorización no es, por tanto, una facultad ilimitada, pues la norma acota sobremanera los términos en que el Gobierno puede ampliar este marco subjetivo.

Se imponen varias obligaciones adicionales al conjunto de las empresas antes citadas, como son:

1. Deberán facilitar acceso a los programas necesarios para que los usuarios puedan leer, copiar, descargar e imprimir la factura electrónica de forma gratuita sin tener que acudir a otras fuentes para proveerse de las aplicaciones necesarias para ello.
2. Deben habilitar procedimientos sencillos y gratuitos para que los usuarios puedan revocar el consentimiento dado a la recepción de facturas electrónicas en cualquier momento.
3. El artículo 2.1, letra b), de la Ley 56/2007 exige a las empresas que prestan servicios al público en general de especial trascendencia económica el deber de facilitar a sus usuarios un medio seguro de interlocución telemática que les permita la realización, entre otras, de la actividad de consulta de sus datos de cliente, que incluirán la información sobre su historial de facturación de, al menos, los últimos tres años y el contrato suscrito, incluidas las condiciones generales si las hubiere. Pues bien, este periodo no se ve alterado porque el cliente haya resuelto su contrato con la empresa o revocado su consentimiento para recibir facturas electrónicas, y tampoco caduca por esta causa su derecho a acceder a las facturas emitidas con anterioridad.

Finalmente se establece un régimen sancionador para las empresas que incumplan estas condiciones caracterizado por las siguientes notas:

- a) Se tipifica como infracción la conducta consistente en no ofrecer a los usuarios la posibilidad de recibir facturas electrónicas o no permitan el acceso de las perso-

nas que han dejado de ser clientes a sus facturas, cuando estén obligadas a ello. La infracción se sancionará con apercibimiento o multa de hasta 10.000 euros, determinándose y graduándose conforme a los criterios establecidos en el artículo 19.2 de la Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza.

- b) Se tipifica también como infracción el incumplimiento de las demás condiciones previstas en el artículo 2.1 de la Ley 56/2007, referidas a otros aspectos distintos de la factura electrónica, como es la contratación electrónica, la consulta de datos por el cliente, la presentación de quejas o el ejercicio del derecho de acceso, rectificación, cancelación y oposición de la normativa reguladora de protección de datos de carácter general. La sanción es la misma que la citada en la letra anterior.

Llama la atención la cuantía máxima de la sanción a imponer, cuando estamos en ocasiones ante sectores económicos cuyas empresas tienen un volumen altísimo de operaciones de este tipo.

- c) El órgano competente para imponer las sanciones es la Secretaría de Estado de Digitalización e Inteligencia Artificial.

Quede claro que este régimen de infracciones y sanciones es independiente del previsto en la LGT, en concreto en su artículo 201, donde se recogen como infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, estableciéndose un régimen sancionador que en general es más gravoso que el expuesto anteriormente.

10.3. Otros aspectos del contenido de esta obligación

Las obligaciones de facturación electrónica están sujetas además a las siguientes condiciones:

- Cumplimiento de la normativa sobre facturación. Las facturas electrónicas expedidas de acuerdo con las condiciones expuestas deben cumplir, en todo caso, lo dispuesto en la normativa específica sobre facturación. Por lo que se refiere a la materia tributaria, deberán dar cumplimiento a lo dispuesto en el Reglamento de Facturación.
- Garantía de la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros. El artículo 29.2 j) de la LGT establece la obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables,

de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. En correspondencia con este precepto, se recuerda en el artículo 2 bis de la Ley 56/2007 que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que gestionen los procesos de facturación y conserven las facturas electrónicas deberán respetar los requisitos fijados en el precepto de la LGT.

- Plazo para solicitar copia de factura por parte de los destinatarios. Los destinatarios podrán solicitar copia de las facturas electrónicas sin incurrir en costes adicionales durante un plazo de cuatro años desde su emisión, por lo que transcurrido dicho plazo podrá exigirse por parte del emisor una contraprestación. En el artículo 14 del Reglamento de Facturación se regula el régimen legal de los duplicados de las facturas, considerando que únicamente serán admisibles en los supuestos de pérdida del original por cualquier causa y cuando en una misma entrega de bienes o prestación de servicios concurren varios destinatarios⁸¹. Si bien no se establece un plazo para solicitar el duplicado de la factura, debe entenderse que la acción encaminada a obtener el documento puede ejercitarse en cualquier momento anterior a la conclusión del plazo de caducidad que tiene el destinatario para ejercitar el derecho a deducir si se trata de un empresario o profesional⁸² o para ejercitar el derecho o la acción a la que afectar el documento tratándose de cualquier destinatario.

10.4. Entrada en vigor de la reforma

Dos son las cuestiones que afectan a la entrada en vigor de esta reforma, recogidas en la disposición final octava de la Ley 18/2022:

- a) La Directiva IVA establece que el uso de la factura electrónica está condicionada a su aceptación por el receptor, considerando como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones fijadas por la norma de la Unión⁸³, sin que se distinga en función de su condición de empresario o profesional o no, mientras que nuestro legislador pretende que sea

⁸¹ En este caso debe consignarse en el original y en cada uno de los duplicados la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de los destinatarios.

⁸² Este es el criterio mantenido por el TEAC desde la Resolución de 19 de junio de 2002 (RG1890/1999 -NFJ012538-). Véase Longás Lafuente (2003).

⁸³ Artículos 218 y 232.

obligatoria en el caso de las operaciones B2B. Aun cuando, como se ha señalado anteriormente, la Unión camina en la misma dirección, en estos momentos la reforma española supone una excepción a la regla de la Directiva IVA, por lo que su entrada en vigor se encuentra supeditada a la obtención de la excepción de la Unión, en los términos fijados en la Directiva IVA.

- b) Se ha señalado también que el precepto legal exige de un desarrollo reglamentario que viene contenido en la disposición final séptima por lo que se prevén dos plazos de entrada en vigor:
1. Para los empresarios o profesionales cuya facturación anual sea superior a 8.000.000 de euros, la obligación de facturación electrónica B2B entrará en vigor al año de aprobarse el desarrollo reglamentario.
 2. Para el resto de empresarios y profesionales las obligaciones sobre facturación electrónica entrarán en vigor a los dos años de aprobarse el desarrollo reglamentario.

El desarrollo reglamentario al que alude la norma debe efectuarse en el plazo de seis meses a contar desde el 29 de septiembre de 2022, para lo que se abrirá un periodo de exposición pública del reglamento regulador de la factura electrónica, finalizando por tanto el 28 de marzo de 2023 este plazo, en que deberían estar publicadas las normas reglamentarias de desarrollo; siendo los Ministerios de Asuntos Económicos y Transformación Digital y de Hacienda y Función Pública, en el ámbito de sus competencias, los que determinarán los requisitos técnicos y de información a incluir en la factura electrónica con el objeto de verificar la fecha de pago y obtener los periodos medios de pago, los requisitos de interoperabilidad mínima entre los prestadores de soluciones tecnológicas de facturas electrónicas, y los requisitos de seguridad, control y estandarización de los dispositivos y sistemas informáticos que generen los documentos.

Debe advertirse que este desarrollo reglamentario exigirá una modificación del Reglamento de Facturación. De acuerdo con este, por factura electrónica se entiende aquella factura que se ajusta a lo establecido en esta norma y que ha sido expedida y recibida en formato electrónico, estando condicionada su expedición a que el destinatario haya dado su consentimiento⁸⁴. Desde el punto de vista tributario, teniendo en cuenta de que estamos ante la transposición del Derecho de la Unión, el legislador debe ajustarse a los dictados de este y no puede excederse en la exigencia de condiciones que no han sido previstas por la Directiva IVA, con las excepciones que se permiten y, en su caso, con la autorización de la Unión. Por ello, la inclusión en la factura de información que no es exigida por la Directiva IVA puede plantear un conflicto con el Derecho de la Unión cuando no vaya acompañada de la correspondiente autorización.

⁸⁴ Artículo 9 que se ajusta a los preceptos de la Directiva IVA antes señalados.

11. Modelos de autoliquidación o declarativos relativos al IVA

11.1. Modelo 369, «IVA. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes»

Por la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, se aprobó el modelo 369 que presentan los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de ventanilla única, esto es, a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores y prestaciones de servicios, estableciéndose en los artículos 163 noniesdecies, apartado uno, letra c) (régimen exterior de la Unión), 163 noniesdecies, apartado Uno, letra c) (régimen de la Unión) y 163 duovicies, apartado Uno, letra c) (régimen de importación), la obligación por parte de los empresarios o profesionales acogidos a estos regímenes especiales de presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA.

La Resolución de 18 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, define el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencias a través de entidades colaboradas en la gestión recaudatoria encomendada a este ente, definiéndose las condiciones para la recepción de ingresos mediante transferencia bancaria, y se establecía como destino necesario de la transferencia una cuenta de titularidad de la AEAT abierta en una entidad de crédito colaboradora en la gestión recaudatoria estatal, en sustitución de la cuenta en el Banco de España, ampliándose la información que debe acompañar a la transferencia para la correcta imputación del pago.

El modelo 369 quedó excluido del procedimiento general de pago por transferencia regulado en la resolución anterior, por lo que resultaba procedente la adaptación del modelo a este procedimiento, lo que se hace a través de la Orden HPF/493/2022, de 30 de mayo.

Para ello se modifica el artículo 7.2 de la Orden HC/610/2021, modificándose el procedimiento a seguir en los supuestos en los que el empresario o profesional no establecido en la Unión esté acogido al Régimen exterior de la Unión o al Régimen de la Unión y no pueda efectuar el pago por el procedimiento general previsto en el apartado 1, por no disponer de cuenta bancaria en alguna de las entidades colaboradas de la AEAT.

11.2. Modelos 303 y 322

La Orden HFP/1124/2022, de 18 de noviembre, modifica los modelos de autoliquidación 303 y 322 de autoliquidación individual y mensual del IVA, recogidos respectivamen-

te en la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, y la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre.

Los nuevos modelos de autoliquidación se presentarán respecto de los periodos trimestrales o mensuales que comienzan el 1 de enero de 2023.

Como se ha señalado a lo largo de estos comentarios a las novedades en IVA se han creado nuevos tipos impositivos del IVA del 5 % y del 0 %. Los modelos 303 y 322 no estaban diseñados para la declaración individualizada de estos nuevos tipos impositivos, por lo que la modificación que se aprueba ahora prevé estas novedades, además de recoger algunas rectificaciones técnicas de los modelos. En este sentido, las modificaciones más trascendentes son las siguientes:

- En el apartado de «Liquidación (3)», régimen general, IVA devengado, se recogen las nuevas casillas para declarar las operaciones al tipo del 0 % (casillas 150, 151 y 152) y del 5 % (casillas 153, 154 y 155).

Aun cuando no se especifique como se declara, deberemos tener en cuenta:

- a) En cuanto a las operaciones de IVA que consistan en AIB, cualquiera que sea el tipo impositivo, incluido el del 0 %, el IVA devengado se declarará en las casillas 10 y 11.
 - b) Respecto del IVA soportado deducible, por las operaciones que tributan al 0 % no habrá cuota soportada, por lo que no deberán declararse. Respecto de las que tributan al tipo del 5 % se incluirán en las casillas 28 y siguientes, en donde no se distingue en función del tipo impositivo en el modelo 303.
 - c) El IVA soportado deducible tendrá un tratamiento análogo, pues si las operaciones tributan al 0 % no habrá cuota soportada y, en otro caso, cualquiera que sea el tipo, se reflejarán en las casillas 36 y 37 o 38 y 39 en función de si es gasto corriente o bienes de inversión.
- En el mismo apartado y con objeto de adecuar los modelos 303 y 322 que recogían tres casillas para declarar el recargo de equivalencia con el modelo 390 que recogía cuatro (el último para los productos sujetos a impuestos especiales correspondientes a tabacos), se añade una nueva fila de casillas. Ahora bien, el modelo nace ya con análogos problemas a los que planteaba con anterioridad pues se ha establecido en una norma posterior un nuevo tipo de recargo de equivalencia, el 0,625 %, para determinados bienes (aceites de oliva y pastas alimenticias), sin que se haya previsto este nuevo tipo en el modelo. De ahí que pueda considerarse que, hasta la aprobación de un nuevo modelo el recargo del 0, 0,5 y 0,62 % se declarará en las casillas 16, 17 y 18; el del 1,4 %, en las casillas 19, 20 y 21; el del 5,20 %, en las casillas 22, 23 y 24, de forma que el recargo del 1,75 % se reserva a las casillas 156, 157 y 158.

- En el apartado referido a «Liquidación» del modelo 303, se incluye una casilla para individualizar los resultados de las autoliquidaciones previas cuando se presentan autoliquidaciones complementarias.
- En el modelo 303 se incorpora la opción de pago en entidad colaboradora mediante documento de ingreso para aquellos sujetos pasivos diferentes a los previstos en el artículo 2 a).1.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

11.3. Modelo 309

La Orden HFP/1245/2022, de 14 de diciembre, modifica el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del IVA, aprobado por la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, para adaptarla a los nuevos tipos impositivos.

Este modelo 309 no preveía el nuevo tipo impositivo del 5 %, por lo que resultaba precisa su modificación, a fin de recoger ahora las operaciones sujetas al impuesto al nuevo tipo impositivo, aprovechando la ocasión para cambiar el diseño del modelo, como es la delimitación de apartados numerados y su titulación (Identificación (1), Devengo (2), Transmisor (3), Adjudicatario (4), etc.). La novedad radica en incluir en el apartado «Liquidación (8)» las casillas 25, 26 y 27, para incluir el nuevo tipo impositivo del 5 %.

11.4. Modelo 390

Es modificado por la Orden HFP/1124/2022, en buena medida para recoger las mismas modificaciones que las comentadas respecto del modelo 303, como es la inclusión de nuevos tipos impositivos y exigirá una nueva modificación para presentarlo respecto del periodo 2023.

12. Conciertos económicos con el País Vasco y Navarra

12.1. Modificaciones en el Concierto Económico con la comunidad autónoma del País Vasco

Por la Ley 1/2022, de 8 de febrero, con entrada en vigor el 10 de febrero, se modifica el Concierto Económico con el País Vasco en lo que respecta al IVA, encaminada a reco-

ger el tratamiento del comercio electrónico transfronterizo, de forma que se trasladan a las normas forales en el marco del Concierto Económico la reforma operada en 2021 en el ámbito estatal correspondiente a los regímenes de ventanilla única; estableciéndose las siguientes novedades:

a) Exacción del impuesto. Respecto a la exacción del IVA correspondiente al régimen de la Unión⁸⁵ y al régimen de importación⁸⁶, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única, se establece ahora en el apartado Siete del artículo 27 que, cuando España sea el Estado miembro de identificación, corresponderá a la Administración del Estado o a la diputación foral que ostente la competencia inspectora sobre los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español que hayan optado por la aplicación de dichos regímenes, de acuerdo con las reglas generales para el conjunto de empresarios previstas en el artículo 29. Seis del Concierto:

- La exacción corresponderá a la Administración del Estado si esta tiene competencia exclusiva para inspeccionar a los sujetos pasivos, o a las diputaciones forales si son las que tienen atribuida esta competencia.
- Si los sujetos pasivos tributan en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en el territorio común y vasco, entonces la exacción corresponderá al Estado cuando los sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal en territorio común; y si tienen el domicilio fiscal en territorio vasco la exacción corresponderá a las diputaciones forales. Como la exacción se atribuye a la Administración que tienen la competencia inspectora, debe recordarse que existe una regla especial, de forma que si en el ejercicio anterior los sujetos pasivos han realizado en el territorio común o foral en el que no tienen su domicilio fiscal en el ejercicio actual el 75 % o más de sus operaciones o el 100 % en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, la inspección del ejercicio actual corresponde a la Administración común o foral en la que se hubiera efectuado el porcentaje citado de operaciones, por lo que se atribuye también a la misma la exacción del impuesto recaudado por estos regímenes especiales, ya que la norma expresamente la asigna a la Administración que tienen la competencia para inspeccionar.

⁸⁵ Régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital.

⁸⁶ Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

- b) Designación de intermediario. En el caso de aplicar el régimen de importación, si el sujeto pasivo ha designado intermediario, la exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la de las diputaciones forales, de acuerdo con quien ostente la competencia para inspeccionar al intermediario, de acuerdo también con las reglas generales previstas en el artículo 29. Seis del Concierto.
- c) Cumplimiento de las obligaciones formales en el supuesto de los regímenes de la Unión y de importación. Cuando la exacción del IVA corresponda a las diputaciones forales, los empresarios o profesionales que se acojan a dichos regímenes especiales cumplirán ante la diputación foral correspondiente las obligaciones formales y materiales que se deriven de los mismos, sin perjuicio de los flujos de información y fondos que correspondan entre Administraciones, en virtud de la atribución de la recaudación a una u otra Administración de acuerdo con las reglas generales previstas en el Concierto.

Las reglas anteriores se refieren a empresarios o profesionales y en su caso los intermediarios que tengan su domicilio fiscal en el territorio de aplicación del impuesto español, bien sea en territorio común o en el foral.

Como puede observarse no se alude al régimen exterior a la Unión, aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, por lo que la gestión del mismo se efectuará por la Administración del Estado y el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales por parte de los sujetos pasivos se realizará ante dicha Administración.

De otra parte, en cuanto a los otros regímenes de la Unión y de importación, nada se alude tampoco a la recaudación que corresponda con operaciones realizadas por los empresarios o profesionales que se acojan a cualquiera de los tres previstos en la norma cuando el Estado miembro de identificación no sea España, pero el hecho imponible se produzca en el territorio de aplicación del impuesto español, por lo que en este caso la recaudación corresponderá a la Administración del Estado, a quien será remitida por las Administraciones de los restantes Estados miembros.

12.2. Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra

La Ley 22/2022, de 19 de octubre, modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, sobre el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, incluyendo a efectos del IVA las siguientes modificaciones:

- a) Se eleva de 7 a 10 millones de euros, la cifra umbral de volumen de operaciones a que se refiere el artículo 33 del Convenio, relativo a la exacción del IVA, de

forma que corresponde a Navarra la exacción del impuesto de los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de 10 millones de euros, pero tengan su domicilio fiscal en Navarra y de los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de 10 millones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de 10 millones tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

- b) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, cuando estas tengan la condición de sujeto pasivo por realizar las mencionadas operaciones, la exacción corresponderá al Estado.
- c) También corresponde al Estado, en todo caso, la devolución de las cuotas soportadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto español.
- d) Se establecen reglas análogas a las examinadas para el Concierto con el País Vasco respecto de los regímenes especiales de ventanilla única, dando por reproductos los comentarios expuestos anteriormente.
- e) Se da nueva redacción a las reglas que determinan la competencia para inspeccionar, reflejadas en el punto 7.º del artículo 34 del Convenio, si bien la modificación meramente refleja la competencia de los órganos competentes de territorio común, en vez de Administración del Estado que figuraba en la redacción anterior.
- f) Se añade ahora que las actuaciones inspectoras, que deben ajustarse a las normativas de las Administraciones competentes, conforme a las reglas de atribución de competencias del artículo 34, «surtirán efectos frente a ambas Administraciones incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas».
- g) Es importante el reconocimiento que ahora se hace respecto a la obtención de información por parte de las Administraciones común y foral. De esta forma, la Administración tributaria que no ostente la competencia inspectora podrá realizar actuaciones de obtención de información sobre las operaciones que pudieran afectar al cálculo de su proporción de volumen de operaciones, con independencia de dónde se han entendido realizadas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración tributaria con competencia inspectora, sin que en ningún caso estas actuaciones puedan suponer la realización de actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Administración que no dispone de competencia inspectora. La redacción de esta regla puede plantear diversas cuestiones en relación con la eficacia y validez de estas actuaciones y su incorporación al procedimiento de comprobación seguido por la Administración competente.

- h) Al igual que con el País Vasco cuando la exacción del impuesto corresponda a la comunidad foral, en los regímenes especiales de ventanilla única antes citados y según los términos previstos en el apartado Doce del artículo 33, los empresarios o profesionales a que hace referencia dicho apartado que se acojan a dichos regímenes especiales, cumplirán ante la comunidad foral correspondiente las obligaciones formales y materiales que se deriven de los mismos, sin perjuicio de los flujos de información y fondos que correspondan entre Administraciones.

Además de los comentarios que se han efectuado respecto del Concierto con el País Vasco que deben trasladarse a este también, se plantea adicionalmente la cuestión de la entrada en vigor de las modificaciones que afectan a los artículos 33.1, 33.2, 33.4 y 34.7, que se han apuntado en las letras a), e) y f) anteriores, esto es, el incremento del umbral de volumen de operaciones y las competencias inspectoras entre el Estado y Navarra. De acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria quinta del Convenio, a la que se da nueva redacción, estas modificaciones resultarán de aplicación a los periodos de liquidación que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, reconociendo así la retroactividad de las modificaciones. La redacción del resto de las modificaciones entrará en vigor al día siguiente de la publicación en el Boletín, esto es, el 21 de octubre.

La cuestión que surge de esta retroactividad es que nos podemos encontrar con situaciones en las que un sujeto pasivo que ha tributado durante el ejercicio 2022 a ambas Administraciones debe dejar de hacerlo con la entrada en vigor del nuevo texto y tributar exclusivamente a una sola de las Administraciones durante este ejercicio 2022.

Al margen de los flujos monetarios que puedan producirse entre la Administración del Estado y la de Navarra, existirán sujetos pasivos de Navarra que dejarán de tributar retroactivamente a la Administración del Estado, debiendo ingresar todo el saldo resultante de IVA a la comunidad foral de Navarra. Asimismo, sujetos pasivos del territorio común dejarán de tributar retroactivamente a la comunidad foral de Navarra debiendo ingresar el saldo resultante de IVA a la Administración del Estado. Para este segundo caso, el porcentaje que deberán figurar en la casilla 65 («Atribuible a la Administración del Estado» del apartado «Resultado» de la página 3 del modelo de autoliquidación 303) será del 100 %; mientras que en la casilla 68 («Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Haciendas Forales. Resultado de la regularización anual») deberá figurar «0 euros», al no corresponder a la comunidad foral importe alguno.



Referencias bibliográficas

Longás Lafuente, A. (2003). El repercuido en el IVA y el plazo que tiene para recaer del reprecursor la factura o documento que permita el ejercicio de la deducción del impuesto soportado. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 240, 181-190.

Longás Lafuente, A. (2021). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para

2021. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 5-48.

Longás Lafuente, A. (2022). *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*. Tomo I. CEF.

Antonio Longás Lafuente. Técnico de Administración General. Interventor del Estado. Inspector de Hacienda del Estado. Autor de diversas publicaciones en materia de Derecho Administrativo, Derecho Presupuestario y Derecho Tributario. Ha participado como ponente en cursos, ponencias, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (Universidades y Administraciones), así como en asociaciones y centro privados especializados en las materias anteriormente indicadas. <https://orcid.org/0000-0002-9582-1404>