



Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2025

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado (España)

<https://orcid.org/0000-0002-9582-1404>

Extracto

No han sido numerosas las modificaciones que el IVA ha sufrido en el ejercicio 2024 y en lo que llevamos de 2025, si bien el conjunto de todas ellas supone importantes novedades en algunos elementos del impuesto.

En este trabajo se van a repasar las modificaciones aprobadas a lo largo de 2024 y los primeros meses de 2025, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia LIVA, a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando las normas dictadas durante este periodo que afectan al impuesto. Se examina también una previsión de las novedades que deberán recogerse por el legislador español como consecuencia de la aprobación de la Directiva (UE) 2025/516 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital.

Palabras clave: IVA; hecho imponible; sectores diferenciados; importaciones; regímenes aduaneros; exenciones; devengo; tipos impositivos; régimen especial simplificado; régimen de agricultura, ganadería y pesca; regímenes de ventanilla única; autoliquidaciones rectificativas; facturación; facturación electrónica; sistemas informáticos de facturación (SIF).

Recibido: 11-06-2025 / Aceptado: 12-06-2025 / Publicado: 18-06-2025

Cómo citar: Longás Lafuente, A. (2025). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2025. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 508, 5-64. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24665>



News in value added tax for 2025

Antonio Longás Lafuente

Abstract

There have not been numerous changes to VAT in 2024 and so far in 2025, although all of them combined represent significant changes to some elements of the tax.

These comments will review the changes approved throughout 2024 and the first months of 2025, taking into account the structure or system of the VAT Law itself in order to provide an instructive explanation of the changes, considering the regulations issued during this period that affect the tax. A forecast of the changes that the Spanish legislator will need to incorporate as a result of the approval of Council Directive (EU) 2025/516 of March 11, 2025, regarding VAT rules in the digital age is also examined.

Keywords: VAT; taxable event; differentiated sectors; imports; customs regimes; exemptions; accrual; tax rates; simplified special regime; agriculture, livestock, and fishing regime; one-stop shop regimes; rectifying self-assessments; invoicing; electronic invoicing; computerized billing systems (SIF).

Received: 11-06-2025 / Accepted: 12-06-2025 / Published: 18-06-2025

Citation: Longás Lafuente, A. (2025). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2025. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 508, 5-64. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24665>



Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible
 - 2.1. Sectores diferenciados y CNAE
 - 2.2. Importaciones
 - 2.3. Entregas de bienes y adquisiciones intracomunitarias con destino a zonas francas
3. Tipos impositivos
 - 3.1. Eliminación general de reducciones temporales de los tipos impositivos
 - 3.2. Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de productos alimenticios al 4 % (art. 91.dos.1.1.º de la LIVA)
 - 3.3. Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de pan (art. 91.dos.1.1.º a) de la LIVA)
 - 3.4. Tipo del 0 % para donativos de alimentos
 - 3.5. Tipo impositivo aplicable a los arrendamientos de viviendas de corta duración
4. Régímenes especiales del IVA
 - 4.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Límites cuantitativos de exclusión
 - 4.2. Régimen especial simplificado. Módulos
5. Otras medidas recogidas en el Real Decreto-Ley 9/2024 que no han sido objeto de convalidación
6. Obligaciones de los sujetos pasivos
 - 6.1. Autoliquidaciones rectificativas
 - 6.1.1. Delimitación positiva. Supuestos en los que se aplica
 - 6.1.2. Delimitación negativa. Supuestos en los que no resulta de aplicación
 - 6.1.3. Supuesto opcional
 - 6.1.4. Condiciones procedimentales
 - 6.1.5. Límite a la presentación de una autoliquidación rectificativa
 - 6.2. Facturación electrónica (*e-invoicing*)
 - 6.2.1. El desarrollo de la Ley CREA y CRECE y entrada en vigor
 - 6.2.2. Solución pública de facturación electrónica

6.3. Sistemas informáticos de facturación

- 6.3.1. Suministro inmediato de información, facturación electrónica y sistemas informáticos de facturación
- 6.3.2. Obligación tributaria formal en relación con los sistemas y programas informáticos de facturación
- 6.3.3. Marco subjetivo y objetivo de aplicación y ámbito territorial
- 6.3.4. Modalidades o recursos del SIF
- 6.3.5. Sistemas de emisión de facturación verificable
- 6.3.6. Código QR en las facturas y mención de factura verificable
- 6.3.7. Entrada en funcionamiento

7. Modelos de autoliquidación o declarativos relativos al IVA

- 7.1. Modelo 303, «IVA. Autoliquidación»
- 7.2. Modelos 322 y 390
- 7.3. Modelo 036

8. Directiva (UE) 2025/516 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, el IVA en la era digital

- 8.1. Cuestiones generales
- 8.2. Medidas con efectos a partir de la entrada en vigor de la Directiva VIDA
- 8.3. Medidas con efecto a partir del 1 de enero de 2027
 - 8.3.1. Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital
 - 8.3.2. Ventanilla única (régimen exterior de la Unión)
 - 8.3.3. Regímenes especiales de ventanilla única
 - 8.3.4. Umbral aplicable a los sujetos pasivos que realizan entregas de bienes intracomunitarios y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y electrónicas (servicios TRE)
 - 8.3.5. Devengo y criterio de caja
- 8.4. Medidas con efecto a partir del 1 de julio de 2028
 - 8.4.1. Plataformas facilitadoras de alquileres o transportes de viajeros
 - 8.4.2. Transferencias (*transfers* o autoconsumos intracomunitarios) de bienes por un empresario desde el territorio de un Estado miembro al de otro
 - 8.4.3. Ventas en consigna
 - 8.4.4. Ventanilla única de la Unión
 - 8.4.5. Inversión del sujeto pasivo
 - 8.4.6. Fecha de expedición de facturas
- 8.5. Medidas con efecto a partir del 1 de julio de 2030
 - 8.5.1. Factura electrónica, delimitación
 - 8.5.2. Derecho a la deducción
 - 8.5.3. Factura electrónica y operaciones intracomunitarias
 - 8.5.4. Operaciones internas y factura electrónica



- 8.5.5. Suministro digital de información de operaciones intracomunitarias para las entregas transfronterizas de bienes y las prestaciones de servicios dentro de la Unión realizadas entre sujetos pasivos
- 8.5.6. Facturación e inversión del sujeto pasivo
- 8.5.7. Facturas recapitulativas
- 8.5.8. Contenido de las facturas
- 8.5.9. Facturación electrónica y aceptación del destinatario
- 8.5.10. Suministro digital de información para supuestos de autoconsumo, entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre sujetos pasivos en un mismo territorio nacional
- 8.6. Medidas con efecto a partir del 1 de enero de 2035
- 8.7. Ventanilla única para importaciones (*import one-stop shop* –IOSS–)

Referencias bibliográficas



1. Introducción

Si bien el año 2024 y el inicio de 2025 no han supuesto trascendentes novedades en materia del 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, y buena parte de ellas lo han sido por normas legislativas extraordinarias, como las referidas a los tipos impositivos.

En este análisis de las novedades del año 2024 y comienzos de 2025 se van a repasar las modificaciones que han entrado en vigor a lo largo del ejercicio anterior y están vigentes desde enero de 2025, así como las que se han dictado en los primeros meses de este año, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades.

2. Hecho imponible

2.1. Sectores diferenciados y CNAE

En el artículo 9.1.º c) de la LIVA se establece el procedimiento para determinar los sectores diferenciados que tiene un empresario o profesional a efectos del IVA cuando lleva a cabo dos o más actividades económicas.

En general, la trascendencia en la determinación de los sectores diferenciados, que debe realizarse al inicio de cada ejercicio, se debe a los efectos que produce: de un lado, el régimen de deducciones de cada sector diferenciado es independiente y autónomo de los restantes, debiendo calcularse una prorrata general para aquellos gastos afectos a dos

o más sectores, conforme a lo previsto en el artículo 101 de la LIVA¹, y, de otro, la posibilidad de que tengan lugar supuestos de autoconsumo interno por cambio de afectación de bienes (cualquiera que sea su naturaleza) desde un sector diferenciado a otro o, dentro de un mismo sector, al producirse la afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión².

Para concretar los sectores diferenciados que se tienen (además de los denominados sectores *ex lege*), debemos considerar las distintas actividades económicas que lleva a cabo un empresario o profesional y, para ello, el artículo 9.1.º c) de la LIVA acude a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE). De esta forma, se estiman actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la CNAE, es decir, se tienen en cuenta los tres primeros dígitos de la clasificación, de forma que el conjunto de las actividades incluidas dentro de este grupo constituye una sola actividad.

Hasta ahora, la CNAE era la recogida en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril. La evolución económica acaecida desde entonces y la promulgación de determinadas normas de la Unión³ obligaban a dictar una nueva CNAE, lo que se hace por el Real Decreto 10/2025, de 14 de enero, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2025 (CNAE-2025), que entró en vigor el 16 de enero.

La norma no incluye cláusulas derogatorias, en particular, en referencia con la CNAE-2009, pues la validez de esta respecto de datos ya recogidos se mantiene para diversos aspectos de las estadísticas oficiales, señalándose en la exposición de motivos que para fines no estadísticos deberán promulgarse disposiciones normativas sectoriales que indiquen la versión de la clasificación que deberá usarse en cada caso.

¹ Debe tenerse en cuenta que, respecto de las entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades, se establece un sector diferenciado por ley, que no viene recogido en el artículo 9.1.º c), sino en el artículo 163 octies.dos de la LIVA, estando previstas reglas especiales de deducibilidad respecto de la afectación de los gastos generales o utilizados en este y otro u otros sectores, pues se obliga a aplicar la regla de prorrateo especial en el sector diferenciado de operaciones intragrupo y la deducibilidad de estos gastos comunes a los que se acaba de aludir se deducirán en proporción a la afectación al sector diferenciado de operaciones intragrupo, y no aplicando, como se acaba de exponer para el resto de los empresarios y profesionales, la prorrateo general. Si en el artículo 9 se delimitan estos sectores *ex lege*, debería incluirse este específico referido a las operaciones intragrupo del régimen especial del grupo de entidades.

² Al margen de los supuestos de autoconsumo sobrevenido previstos en el artículo 9.1.º c) a') a d').

³ Esencialmente, el Reglamento delegado (UE) 2023/137 de la Comisión, de 10 de octubre de 2022, que modifica el Reglamento (CE) 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE REVISIÓN 2, aprueba la versión revisada de esta clasificación europea, NACE Rev. 2.1, y el correspondiente calendario de implementación en las estadísticas europeas.

En tanto los datos que se suministran como consecuencia de la fijación de sectores diferenciados tienen también fines no estadísticos, hubiera sido recomendable que por el Ministerio de Hacienda o la AEAT se hubiera dictado alguna resolución que permitiera concretar la CNAE que debe tenerse en cuenta para cumplimentar las obligaciones fiscales en relación con el IVA.

Hay que considerar que las distintas actividades que realiza un empresario o profesional, además de tenerse en cuenta para el cálculo de los sectores diferenciados, deben reflejarse en el modelo de autoliquidación 303 a presentar respecto del último periodo mensual del ejercicio, en el modelo 390 y en el de declaración censal 036⁴.

2.2. Importaciones

Consecuencia de Código Aduanero Comunitario aprobado por el Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013 (CAU), en los últimos ejercicios se han producido distintas modificaciones en la LIVA para adecuarla a los dictados de la norma anterior. Aun cuando existen notables desajustes que exigirían una revisión sistemática de todas las operaciones que comprende el tráfico internacional de bienes, exportaciones e importaciones, en 2024 se pretendió resolver un problema concreto que se producía en el sector de los hidrocarburos y depósito distinto del aduanero (DDA).

Estas medidas se adoptan en las disposiciones finales primera y tercera de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias, que afecta a los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2025⁵.

⁴ Para todos aquellos sujetos pasivos que presentan la autoliquidación mensual, en la del último periodo del ejercicio deben cumplimentar los datos sobre las actividades realizadas durante el ejercicio y su volumen de operaciones con referencia a la CNAE. Otro tanto ocurre con el modelo informativo 390 para los empresarios o profesionales que presentan autoliquidaciones trimestrales. Respecto del modelo de declaración censal 036, al cumplimentar los datos referidos al IVA, deben figurar las actividades realizadas conforme a la CNAE.

⁵ Se aprobaron también respecto del mismo ámbito algunas medidas en el Real Decreto-Ley 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social, en su artículo 8, que no fue convalidado por el Congreso de los Diputados (Resolución de 22 de enero de 2025, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de derogación del Real Decreto-Ley 9/2024), por lo que estas medidas no tienen efecto alguno.

Nada expresa la exposición de motivos de la Ley 7/2024 sobre esta modificación, si bien la pretensión del legislador es evitar fraudes y abusos que se cometían en relación con los productos de hidrocarburos por las entregas posteriores a la salida de los mismos desde el DDA⁶, pudiendo resumirse las medidas adoptadas conforme a los siguientes extremos:

- **Ultimación del DDA.** El artículo 19 de la LIVA regula las operaciones asimiladas a las importaciones, entre las que figura, en su número 5.º, el cese de las situaciones a las que se refiere el artículo 23 o la ultimación de los regímenes comprendidos en el artículo 24 (entre los que se encuentra el DDA), de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser colocados en las citadas situaciones o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del IVA en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26.uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

Este hecho imponible se mantiene como estaba, pero se añade un nuevo párrafo (el tercero) para concretar quién ultima el régimen y, por tanto, debe declarar el hecho imponible.

Se establece que, en relación con las gasolinas, gasóleos y biocarburantes destinados a ser usados como carburante comprendidos en los epígrafes que se indican de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (LIIEE), la ultimación del régimen de DDA se entenderá realizada, en todo caso, por el último depositante del producto que se extraiga del depósito fiscal, al que se repercutirá el impuesto sobre hidrocarburos correspondiente y que estará obligado a liquidar el IVA por la operación asimilada a la importación, o por el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto.

- **Garantía del ingreso del IVA.** El precepto anterior añade, asimismo, que el último depositante del producto que se extraiga, o el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto, estará obligado a garantizar el ingreso del IVA correspondiente a la posterior entrega sujeta y no exenta del bien extraído del depósito fiscal. Se añade un extenso apartado undécimo al anexo de la LIVA para recoger los distintos aspectos referidos:
 - Al marco subjetivo de aplicación, en cuanto se prevén determinados supuestos en los que no se exigirá la garantía al último depositante o, en su caso, al titular del depósito fiscal, cuando: tenga reconocida la condición de

⁶ Aun cuando cabe dudar de su efectividad plena, pues puede suceder que el fraude se traslade a operaciones o entregas posteriores en la cadena de comercialización, lo que obligará a la Administración, para atajar el fraude, reiterar las medidas que en la actualidad podía adoptar, como es la aplicación de la teoría del conocimiento o similar.

operador económico autorizado de acuerdo con la normativa de la Unión o cuando tenga reconocida la condición de operador confiable por cumplir las condiciones que se indican, lo que exige un desarrollo normativo mediante orden ministerial⁷.

- Las formas que debe adoptar la garantía, esencialmente aval de entidad de crédito, institución financiera o compañía de seguros acreditada en la UE, que garantice de forma global el ingreso del IVA correspondiente a las entregas sujetas y no exentas que se hagan posteriormente y que cumpla una serie de requisitos, o el pago a cuenta del IVA correspondiente a una entrega sujeta y no exenta que se haga posteriormente de dichos bienes. En ambos casos, la cuantía será igual al 110 % de la cuota del IVA correspondiente a la operación asimilada a la importación.
- La justificación que debe aportar el último depositante, antes de la extracción de los productos al titular del depósito fiscal, respecto de que es operador económico autorizado u operador confiable, o bien que existe garantía suficiente.
- Salida de los productos. Solo cuando se haya comprobado la suficiencia de la garantía o del pago por la Administración competente, esta autorizará la salida del producto del depósito fiscal. El procedimiento de autorización de salida del producto del depósito fiscal finalizará por resolución expresa de la Administración tributaria competente en la que se acordará o denegará la salida del producto del depósito fiscal, lo que podrá efectuarse mediante un código electrónico.
- Responsabilidad solidaria. Se establece un supuesto de responsabilidad solidaria⁸, recayendo sobre el titular del depósito fiscal que permita que los carburantes salgan del depósito sin la previa acreditación de alguna de las referidas circunstancias anteriores. El alcance de la responsabilidad

⁷ Actualmente en tramitación, habiéndose sometido a consulta pública previa el 23 de abril de 2025, plazo que concluyó el 9 de mayo. Se trataba del documento: «Sobre la aprobación de la Orden ministerial por la que se aprueba el procedimiento para reconocer la condición de operador confiable y por la que se regula la creación y el mantenimiento de un Registro de Operadores Confiables, la Orden ministerial por la que se aprueban los modelos, requisitos y aspectos generales correspondientes a los avales a los que se refiere el apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido, y que deben constituirse en garantía del ingreso del citado impuesto con ocasión de la entrega de determinados carburantes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero y la Orden ministerial por la que se aprueba el modelo 319 "Pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinas, gasóleos y biocarburantes posteriores a la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero"».

⁸ No es la única que recoge la LIVA, pues basta acudir a su artículo 87, donde se prevén otros supuestos de responsabilidad solidaria.

comprende el pago de la deuda tributaria correspondiente a la entrega sujeta y no exenta del IVA, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que es el 110 % de la cuota del IVA correspondiente a la operación asimilada a la importación a que se refiere el artículo 19.5.º, párrafo 3.º. de la LIVA.

- Finalmente, se recogen determinados aspectos temporales de exigibilidad de la medida en relación con el mes siguiente a la entrada en vigor de la orden ministerial a la que se ha hecho alusión.
- Periodo de liquidación. La disposición final tercera de la Ley 7/2024 incluye el número 5.º al artículo 71.3 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA). En este precepto se recogen los supuestos en los que los sujetos pasivos deben presentar las autoliquidaciones mensuales. Se añade ahora a los obligados a esta periodificación mensual a los titulares de los depósitos fiscales de gasolinas, gasóleos o biocarburantes incluidos en el ámbito objetivo del impuesto sobre hidrocarburos, así como los empresarios o profesionales que extraigan esos productos de los depósitos fiscales. Recordemos que el cumplimiento de esta obligación trae consigo la de llevar los libros registro a efectos del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT (suministro inmediato de información –SII–), aun cuando su volumen de operaciones no supere el establecido para imponer esta obligación formal.

2.3. Entregas de bienes y adquisiciones intracomunitarias con destino a zonas francas

Las modificaciones normativas operadas con efectos de 2023⁹ conllevaron, entre otras, la de trasladar la situación de zona franca desde el artículo 23 de la LIVA al artículo 24, donde se regulan las exenciones relativas a los regímenes aduaneros y fiscales. De acuerdo con esta nueva redacción, están exentas del IVA, en las condiciones y requisitos recogidos en el RIVA, las operaciones consistentes en entregas de bienes «destinados a ser vinculados al régimen de zona franca y los que estén vinculados a dicho régimen», y el artículo 26, respecto a las exenciones en adquisiciones intracomunitarias de bienes, mantiene aquellas cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto español hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 24 de la LIVA.

La cuestión surge porque debe distinguirse entre zonas francas y régimen de zonas francas, en cuanto las primeras son zonas acotadas por los Estados miembros, de acuerdo con

⁹ La modificación se produce como consecuencia de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2023, en su artículo 74, con efectos desde el 1 de enero de 2023.

la legislación aduanera, pero el régimen de zonas francas supone un plus en cuanto a la tributación de las mercancías incluidas en dicho régimen. Así, a diferencia de los depósitos aduaneros, en las zonas francas no se precisa de garantía, salvo que las mercancías que se introduzcan en las mismas de vinculen a otro régimen aduanero.

De acuerdo con los artículos 245 y 246 del CAU, solo las mercancías de fuera del territorio aduanero de la Unión pueden vincularse al régimen de zona franca, pero no aquellas que se encuentran ya en dicho territorio. Estas últimas pueden ser introducidas, almacenadas, trasladadas, utilizadas, transformadas o consumidas en una zona franca, pero no se considerarán incluidas en el régimen de zona franca, siendo las autoridades aduaneras las que determinarán el estatuto aduanero de mercancías de la Unión respecto de mercancías de la Unión que entren en una zona franca, mercancías de la Unión que hayan sido objeto de operaciones de transformación dentro de una zona franca y mercancías despachadas a libre práctica dentro de una zona franca.

Al margen del cumplimiento de las obligaciones aduaneras que se tengan por el hecho de que las mercancías de la Unión entren en una zona franca, se planteaba la duda de si las entregas interiores y adquisiciones intracomunitarias de bienes con destino a estas zonas francas quedaban amparadas por la exención del artículo 24 de la LIVA.

La Nota 03/2025, de 5 de febrero, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, sobre operadores que realicen actividades en zonas francas, y la Nota 07/2025, de 28 de febrero, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, sobre operadores que realicen actividades en zonas francas que sustituye a la Nota informativa 03/2025, de 5 de febrero, vienen a aclarar por parte de la Administración tributaria la tributación de estas operaciones en relación con el IVA¹⁰:

- Las mercancías con estatuto no UE incluidas en régimen de zona franca de acuerdo al artículo 18 de la LIVA gozarán de la suspensión del hecho imponible importación a la vinculación del régimen. No existe declaración desarrollada electrónicamente, a diferencia del depósito aduanero, por lo que se entiende que tales mercancías se vinculan al régimen con la entrada de la mercancía en la zona franca (bien en la zona franca en su conjunto, o bien en las instalaciones del operador si la ubicación fuera privada), de acuerdo con la legislación aduanera. A la salida de la zona franca, el operador tendrá que presentar la oportuna declaración de despacho a

¹⁰ La Nota 07/2025 también se refiere al impuesto general indirecto canario (IGIC), regulado en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias. De acuerdo con esta nota, a diferencia de lo que sucede en la península y las Islas Baleares, tanto la introducción en zonas francas de la mercancía con estatuto de la UE como la que se vincula al régimen de zona franca por tener estatuto no UE se beneficiarán de la exención del IGIC.

libre práctica, inclusión en otro régimen especial o notificación de reexportación si la mercancía se destina fuera del territorio aduanero de la Unión.

- Las entregas interiores de mercancía no UE en zonas francas se encuentran exentas del IVA (art. 24 de la LIVA), por lo que el proveedor de las mismas no tendrá que repercutir el IVA asociado a la entrega interior. La salida de estas no se declarará en el modelo 380 como operación asimilada a las importaciones, sino, debido a que estamos ante mercancía con estatuto no UE, deberá presentarse declaración en aduana.
- Las entregas interiores de mercancía con estatuto de la Unión (entregas interiores y adquisiciones intracomunitarias de bienes) en zonas francas se encuentran sujetas y no exentas al IVA, debiendo el proveedor repercutir el IVA en factura, declarándose la operación en el modelo 303.

La adaptación de la LIVA al CAU en ejercicios anteriores no ha sido todo lo precisa y adecuada que la última norma exigía, por lo que sería necesario un repaso legislativo a fin de que se ajustasen ambas, como se acredita con el supuesto que ha sido objeto de interpretación administrativa. Indudablemente, la norma interna no se corresponde con el CAU, pero sí lo hace con la Directiva IVA, puesto que el artículo 156 de la misma establece la exención de las entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca, lo que incrementa la problemática al elevarla al nivel de la Unión. En tanto es una facultad otorgada a los Estados miembros, España reconoce en la LIVA la exención de las entregas y adquisiciones intracomunitarias, lo que supone la realización de dos hechos imponible distintos de la importación o entrada de mercancía desde fuera del territorio de la Unión, por lo que, de aplicar la interpretación del Departamento de Aduanas, queda vacío de contenido el artículo 24.uno.1.º a) y, en la parte correspondiente, el artículo 26.uno, ambos de la LIVA. Y ello por cuanto, si solo debemos referirnos a mercancía proveniente de fuera de la Unión o sin estatuto de la UE, como se vincula al régimen de zona franca, no existe hecho imponible y, de no existir, no puede dar lugar a ninguna exención, que presupone la realización previa del hecho imponible. Las dos operaciones reflejadas en el artículo 24.uno.1.º a) se refieren a dos hechos imposables que se producen en el territorio de la Unión, bien entregas interiores, o bien adquisiciones intracomunitarias y, por ello, se declara la exención, pero, de no afectar a estas operaciones la letra a), puede carecer de contenido o, cuando menos, debería ser objeto de nuevo tratamiento legislativo.

Resulta indudable que una norma con rango reglamentario de la Unión es directamente aplicable, pero establece reglas que se refieren a la tributación aduanera, por lo que, respecto del IVA, es la Directiva IVA la que debe ser objeto de transposición. El conflicto, por tanto, está planteado y, en cuanto tiene un ámbito europeo, esperemos que se pronuncien los órganos de la Unión competentes.

La Nota informativa 03/2025 hace alusión a dos consultas de la DGT señalando que este órgano ya se había pronunciado en este mismo sentido, si bien una lectura de las mismas plantea serias dudas de que aclarase plenamente la tributación¹¹.

3. Tipos impositivos

Nos encontramos ante un elemento del impuesto que es objeto habitual de modificaciones o reformas, teniendo en cuenta además que España deberá realizar la adaptación a la Directiva IVA a más tardar el 1 de enero de 2032, lo que supondrá cambios importantes en la base de los bienes y servicios que tributan a tipos reducidos¹².

Hemos estado varios ejercicios en los que, por razones esencialmente de afrontar concretos acontecimientos (COVID o guerra de Ucrania, por ejemplo), el legislador había establecido diversas medidas favorecedoras al consumidor final que suponían una minoración en los tipos impositivos. A partir del 1 de enero de 2025, la situación, en relación con esta materia, es la siguiente.

3.1. Eliminación general de reducciones temporales de los tipos impositivos

Puede señalarse que la reducción de tipos impositivos con carácter general se ha concluido el 31 de diciembre de 2024.

¹¹ La Consulta V1799/2019, de 11 de julio, se refiere al tratamiento de la introducción de mercancías en una zona franca, tanto procedentes de otro Estado miembro como procedentes del territorio de aplicación del impuesto español, y la conclusión no es todo lo clara que sería necesario, pues se limita a manifestar lo que dispone el precepto legal, que las entregas de bienes sujetas al IVA estarán exentas en la medida en que estuvieran destinadas a ser vinculadas, en las condiciones establecidas en la normativa aduanera, al régimen de zona franca. Lo que se había planteado no era la vinculación a dicho régimen, sino la introducción en una zona franca, y esto último no es respondido expresamente por la DGT, y lo mismo señala respecto de adquisiciones intracomunitarias de bienes. Solo al final de la consulta indica que una maquinaria introducida en la zona franca con el objeto de instalarla y utilizarla en ella estará sujeta y no exenta, lo que resulta de todo punto lógico tanto con la normativa vigente en 2019 como con la actual, pues su consumo se va a producir en la zona franca.

Otro tanto ocurre con la Consulta V0390/2023, de 22 de febrero, planteándose la tributación de adquisiciones intracomunitarias de bienes que son introducidos en una zona franca. Nuevamente alude a la vinculación al régimen cuando lo planteado es meramente la inclusión de la mercancía en la zona franca.

¹² Esencialmente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 98 de la Directiva IVA, en la redacción dada por 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.

El Real Decreto-Ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social, aun preveía la aplicación temporal de tipos reducidos, que expiraron el 31 de diciembre de 2024; sin perjuicio de que, respecto de determinados productos, se hayan establecido de manera definitiva tipos impositivos más reducidos que los que se establecían en el artículo 91 de la LIVA.

3.2. Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de productos alimenticios al 4 % (art. 91.dos.1.1.º de la LIVA)

Vuelven a tributar al tipo reducido del 4 % el pan común, las harinas panificables, la leche, los quesos, los huevos y las frutas y verduras.

No obstante, el Real Decreto-Ley 4/2024 incluye entre estos productos que tributan a este tipo, a partir del 1 de enero de 2025, los aceites de oliva, lo que lleva a realizar varias matizaciones.

En principio, este tipo se aplica a todo aceite de oliva, por lo que debe entenderse que comprenderá el extra virgen, el virgen y el de orujo de oliva, aun cuando el procesado de este último diste de los dos primeros. Pero el tipo impositivo reducido no resultará aplicable, tributando al general, a otros productos derivados del procesado del aceite, como el orujo de aceituna (residuo sólido que contiene la pulpa y el hueso triturado) o el orujo de aceite, deshuesado o semideshuesado, y huesos de aceituna triturados y secados¹³.

Si bien es claro que los tipos impositivos reducidos deben interpretarse restrictivamente, no cabe duda de que no pueden atentar contra los principios del sistema común del IVA. En este aspecto, llama la atención que el legislador haya incluido dentro de este tipo reducido del 4 % solo el aceite de oliva y no los derivados de semillas, esencialmente los más utilizados por consumidores finales que solo pueden acceder a este tipo de aceites (como el girasol, la soja, el maíz o la colza, por ejemplo), y que van a soportar un tipo superior al de un producto cuyas prestaciones son análogas, aunque este último normalmente con un precio superior al de semillas¹⁴, sobre todo, cuando el tipo aplicable a la entrega de estas

¹³ En este sentido se pronuncia la DGT en la consulta V2023/2013, de 5 de julio.

¹⁴ Debe considerarse que, hasta el 31 de diciembre de 2024, los aceites de semillas, al igual que las pastas alimenticias, tributaban a un tipo reducido más bajo que el que figura en el artículo 91 de la LIVA desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad. Con el Real Decreto-Ley 4/2024, hasta el 30 de septiembre de 2024, el tipo fue del 5 % y, desde el 1 de octubre hasta el 31 de diciembre, el 7,5 %. Finalmente, hay

semillas suele ser el del 4 %, y la conjugación del artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (Directiva IVA), junto con su anexo III, permite esta posibilidad.

3.3. Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de pan (art. 91.dos.1.1.º a) de la LIVA)

Buena parte de la justificación que se ha señalado puede recaer sobre otros productos alimentarios contenidos en el artículo 91.dos.1.1.º de la LIVA, lo que, unido nuevamente a los principios inspiradores del sistema común del IVA, como son el de neutralidad o el de proporcionalidad, puede abocar a examinar este precepto desde una óptica más uniformadora.

Esto es lo que ha ocurrido con algunas especialidades de un producto alimenticio esencial como es el pan. El artículo 91.dos.1.1.º a) de la LIVA fija el tipo impositivo del 4 % para el pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado, destinados exclusivamente a la elaboración del pan común, lo que, en principio, de acuerdo con una interpretación restrictiva, dejaba fuera de este tipo impositivo abundantes especialidades del pan.

El TS, mediante Sentencia de 15 de octubre de 2024 (rec. núm. 2208/2023), con base en una amplia jurisprudencia del TJUE, esencialmente, el principio de neutralidad en su faceta de garantía de la libre competencia, y la doctrina del TJUE según la cual la diferencia entre tipos de gravamen debe atender a la perspectiva del consumidor medio sobre los productos, interpreta el precepto para fijar el marco objetivo de aplicación¹⁵. La problemática se

que recordar la escasa justificación de la medida de reducción de tipos impositivos, pues tenía un mínimo reconocimiento en la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 20/2022, basado 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», y esa justificación casa mal con la aplicación de tipos diferentes respecto de un producto análogo, esencialmente cuando al que se impone un tipo impositivo mayor puede recaer sobre un segmento de la población cuyo poder adquisitivo no sea elevado.

¹⁵ Son profusas las referencias a la jurisprudencia del TJUE, citando las siguientes SSTJUE en los razonamientos atribuibles al TS: de 15 de julio de 1964, asunto C-6/64, Costa contra ENEL; de 17 de diciembre de 1970, asunto C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft; de 9 de marzo de 1978, asunto C-106/77, Simmenthal; de 11 de agosto de 1995, asuntos C-367/93 a C-377/93, Roders y otros; de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, CPP; de 3 de mayo de 2001, asunto C-481/98, Comisión/Francia; de 27 de febrero de 2002, asunto C-302/00, Comisión/Francia; de 8 de septiembre de 2010, asunto C-409/06, Winner Wetten; de 10 de noviembre de 2011, asuntos C-259/10 y C-260/10, The Rank Group; de 19 de julio de 2012, asunto C-250/11; de 27 de febrero de 2014, asuntos C-454/12 y C-455/12; de 11 de septiembre de 2014, asunto C-219/13, K; de 9 de noviembre de 2017, asunto C-499/16, AZ c. Minister Finansów; de 4 de diciembre de 2018, asunto C-378/17, Workplace Relations Commission; de 30 de enero de 2020, asunto C-513/18, Autoservizi Giordano; y de 3 de febrero de 2022, asunto C-515/20, Aiudapds.

suscitaba en relación con si era procedente este tipo reducido a un pan considerado especial según la normativa técnico-sanitaria y alimentaria española por incluir en su elaboración ingredientes añadidos a los exigidos para su calificación como pan común; y el TS declara como doctrina jurisprudencial que tributa al tipo del 4 % este pan especial según la normativa técnico-sanitaria y alimentaria española.

La DGT, con el fin de garantizar la seguridad jurídica, y con base en el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), dicta la Resolución de 24 de febrero de 2025 (BOE de 27 de febrero), considerando ajustado a derecho lo siguiente:

- Es de aplicación el tipo reducido del 4 % a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de todos los productos referidos en el Real Decreto 308/2019, de 26 de abril, por el que se aprueba la norma de calidad para el pan, así como los productos que, respondiendo a la definición de pan común, pan especial o productos semielaborados referidos en el mismo, hayan sido elaborados con harina exenta de gluten, bien sea de forma natural o porque haya sido objeto de un tratamiento especial para reducir su contenido de gluten, o en el que la harina haya sido sustituida por otros ingredientes exentos de gluten de forma natural, aunque estos sean mayoritarios en su composición.
- La resolución tiene carácter vinculante para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos y, respecto al ámbito temporal, tendrá efectos *ex tunc*, desde la entrada en vigor de la norma que interpreta, con los límites provenientes del principio de confianza legítima, derivado del de seguridad jurídica.

La resolución no vincula a los órganos encargados de la revisión administrativa, esto es tribunales económico-administrativos, que indudablemente están sujetos a la jurisprudencia del TS, si bien su interpretación podría variar de la de la DGT y resultar incluso más amplia¹⁶.

¹⁶ La DGT ha dictado, entre otras, las siguientes consultas en relación con el tipo impositivo aplicable al pan: V0280/2025, V0281/2025, V0283/2025 y V0282/2025, todas ellas de 14 de marzo. Sobre el pan sin gluten había emitido la Consulta V2236/2012, de 20 de noviembre, donde delimitaba los tipos aplicables del 4 y 10 % en función del tipo de pan sin gluten, que debería ser objeto de revisión a la vista de la STS de 15 de octubre de 2024: i) Tributarán al tipo del 4 % el pan común (incluido el pan bregado, de miga dura y el pan de flama o miga blanda), masa de pan común congelada y pan común congelado, destinado exclusivamente a la elaboración del pan común, cuando dichos productos hayan sido objeto de un tratamiento especial para reducir el contenido de gluten de uno o varios de sus ingredientes que contienen gluten o cuyos ingredientes con gluten hayan sido sustituidos por otros ingredientes exentos de gluten de forma natural y que se comercialicen con la indicación de «contenido muy reducido de gluten» o «exentos de gluten» en los términos a que se refiere el Reglamento (CE) 41/2009. ii) Tributarán al tipo del 10 % el pan especial, ya se trate de biscotes, colines, pan de molde, pan rallado, etc., con independencia de que haya sido objeto de un tratamiento especial para reducir el contenido de gluten de uno o varios de sus ingredientes que

De otro lado, es indudable que los principios inspiradores en los que se asienta la jurisprudencia del TS, previamente fijados por la doctrina del TJUE, abren un camino muy interesante para examinar otros tipos impositivos a la luz de estos principios, que podrían ser alegados por los interesados.

También en la Ley 7/2024 se encuadra en el tipo reducido del 4 % la leche fermentada, con vigencia a partir del 22 de diciembre de 2024. Este producto tributaba con anterioridad al tipo reducido del 10 %.

Surge nuevamente la conflictividad alrededor de la delimitación de la leche fermentada. Al igual que con otros productos del artículo 91.dos.1.1.º de la LIVA, debe acudirse a las normas técnico-sanitarias, tanto españolas como de la Unión. En este aspecto cabe destacar la Consulta de la DGT V3485/2016, de 22 de julio, donde se desarrolla ampliamente el concepto de leche fermentada, por lo que, en principio, todos los productos que se indican en esta consulta que tienen la consideración de leche fermentada tributarán al tipo reducido del 4 %.

La normativa aduanera clasifica las distintas leches en función del tratamiento que se aplique a la leche natural, contemplando expresamente las leches fermentadas o acidificadas como una clase de leche, definiéndose como las modificadas por la acción microbiana o fermentos lácteos específicos.

Por lo tanto, las leches fermentadas, de acuerdo con el CAU, son una clase de leche que se obtiene como resultado de la acción microbiana o de fermentos lácticos específicos, de forma equivalente a otros tipos de leche (certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada o en polvo) que se obtienen mediante los correspondientes tratamientos.

Se incluirán, por tanto, aquellos productos líquidos de la leche que se encuentren fermentados e incluso los que tengan una textura diferente, como pueden ser los yogures, que se corresponden con un tipo específico de leche fermentada.

contienen gluten o cuyos ingredientes con gluten hayan sido sustituidos por otros ingredientes exentos de gluten de forma natural y sin que a estos efectos deba tenerse en cuenta que se comercialicen con la indicación de «contenido muy reducido de gluten» o «exentos de gluten» en los términos a que se refiere el citado Reglamento (CE) 41/2009. iii) Mantendrán la tributación al tipo del 4 % las harinas panificables en los términos señalados anteriormente, en las que cabe incluir aquellas que hayan sido objeto de un tratamiento especial para reducir el contenido de gluten de uno o varios de sus ingredientes que contienen gluten o cuyos ingredientes con gluten hayan sido sustituidos por otros ingredientes exentos de gluten de forma natural que, objetivamente consideradas, puedan utilizarse en la elaboración de cualquier tipo de pan adecuado para las personas con intolerancia al gluten.

3.4. Tipo del 0% para donativos de alimentos

Conforme a la disposición final decimoséptima de la Ley 1/2025, de 1 de abril, de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario:

El Gobierno establecerá, en el menor tiempo posible, el mecanismo para la aplicación inmediata del tipo del 0 por ciento a todas las entregas de bienes, en especies o dinerarias, realizadas en concepto de donativos para la adquisición de alimentos o artículos de primera necesidad a las 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, de acuerdo con lo establecido en el artículo 91. Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este régimen se aplicará exclusivamente a los alimentos y bienes que serán utilizados para donaciones, y se excluyen los productos adquiridos para volver al circuito comercial.

Este último precepto ya establece el tipo del 0% a este tipo de entregas de bienes en concepto de donativos, por lo que la disposición adicional decimoséptima de la Ley 1/2025 hace referencia al mecanismo que permita obtener seguridad jurídica al proveedor de los bienes sobre el destinatario y la finalidad a la que se destinan los bienes que va a recibir; lo que debería exigir la inclusión de un apartado específico en el artículo 26 bis del RIVA, lo que no se ha efectuado hasta el momento.

Resulta ocioso que se haya señalado que quedan excluidos del tipo del 0% los bienes que vuelvan a ser introducidos en el circuito comercial, pues ello supone que las entidades sin fines lucrativos estarán realizando seguramente una actividad económica sujeta al impuesto, lo que en esa alusión no se precisaba.

La pregunta que debemos hacernos es si resulta de aplicación el tipo 0 sin que se haya efectuado un desarrollo reglamentario o no se haya previsto el mecanismo que permita obtener por el proveedor la justificación necesaria para aplicar este tipo. Debe considerarse que la LIVA no prevé un desarrollo reglamentario, si bien deberá acreditarse el cumplimiento de las condiciones exigidas por el artículo 91. cuatro mediante la aportación de cualquier prueba admitida en derecho¹⁷.

De otra parte, debe recordarse que estas donaciones, esto es, entregas sin contraprestación alguna, son consideradas como autoconsumos de bienes, a los que les resulta de

¹⁷ Un mayor análisis de esta cuestión puede verse en Blázquez Lidoy (2023). También en Longás Lafuente (2023).

aplicación la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 79.tres de la LIVA, en el que se presume que ha tenido lugar un deterioro total respecto de las operaciones a que se refiere el apartado tres que 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, 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 ley.

3.5. Tipo impositivo aplicable a los arrendamientos de viviendas de corta duración

La disposición adicional decimoséptima de la Ley 7/2024 se refiere a una medida meramente impulsadora de una labor que deberá efectuar el Ejecutivo español en el seno de la Unión en relación con la tributación de los arrendamientos de viviendas de corta duración. Se establece en este sentido que:

El Gobierno impulsará la modificación de la Directiva armonizada del IVA en el ámbito de la Unión Europea para permitir a los Estados miembros gravar los arrendamientos de viviendas de corta duración, en aquellas zonas donde este tipo de alojamiento dificulta el acceso a la vivienda a la ciudadanía o promueve la saturación turística del territorio. La transposición de la Directiva se realizará con carácter de urgencia, implicando a las plataformas digitales que facilitan estos arrendamientos para que se ocupen de la repercusión e ingreso del IVA.

Sin embargo, tanto para establecer esta tributación como el momento de su entrada en vigor, la medida llegó en una etapa en la que ya estaba muy avanzada esta tarea en la Unión, pues se publicó la Directiva (UE) 2025/516 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CEE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital (directiva VIDA).

Sin perjuicio de las referencias que se efectúan posteriormente a esta directiva de 2025, respecto de la materia que ahora se trata se introduce una nueva tributación, modificando el artículo 135.2 de la Directiva IVA, con efectos a partir de 1 de julio de 2028¹⁸, disponiendo que:

¹⁸ Lo que supone una limitación temporal importante para el cumplimiento de las previsiones establecidas en la disposición adicional decimoséptima de la Ley 7/2024. Se recoge además la obligación de los Estados miembros de comunicar a la Comisión antes del 1 de julio de 2028 las disposiciones de derecho nacional en las que se establezcan los criterios, condiciones y limitaciones que se prevén en la norma de la Unión.

Se considerará que el alquiler ininterrumpido de alojamiento a la misma persona durante un máximo de treinta noches tiene una función similar a la del sector hotelero, con arreglo a los criterios, condiciones y limitaciones que establezcan los Estados miembros.

Lo que supone que estos arrendamientos estarán sujetos y no exentos, equiparándose a servicios de hostelería, tributando por ello al tipo reducido del 10 % en el caso español. Todo ello, cuando estos servicios se presten a través de una interfaz electrónica como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares.

Si bien la tributación que se recoge en la Directiva IVA es clara, sin embargo, se faculta a los Estados miembros para establecer los criterios, condiciones y limitaciones, lo que supondrá una diversificación en el territorio de la Unión alejada de la uniformidad que debería tenerse en cuenta en este ámbito. La problemática que se planteará es, por tanto, amplia, y deberá esperarse a la transposición que realice el legislativo español para concretar las variadas situaciones que, de seguro, se van a plantear en los distintos elementos de la relación jurídico-tributaria no solo respecto del hecho imponible, sino también en la concreción de la base imponible, el tipo impositivo y en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, tanto de la adquisición de los inmuebles como de los gastos en los que se incurra por el mantenimiento, etc., de los bienes y de las prestaciones de servicios, pues puede ser habitual que el sujeto pasivo deba aplicar la regla de prorrata o que el bien se utilice tanto para operaciones sujetas como no sujetas al impuesto, por señalar algunos casos.

En desarrollo de la previsión contenida en Ley 7/2024, con fecha 30 de mayo de 2025 se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados (serie B, núm. 229-1) una proposición de Ley para impulsar el alquiler de viviendas a precios asequibles, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista. Entre las medidas tendentes a este fin figura la recogida en el artículo 3¹⁹, que tendría efectos desde el primer día del trimestre natural siguiente a la fecha de entrada en vigor de la ley. De acuerdo con esta proposición:

¹⁹ En la exposición de motivos se recoge como fundamento de esta medida la Directiva (UE) 2025/516, en tanto esta norma:

va a permitir a los Estados miembros gravar los arrendamientos de viviendas de corta duración, en aquellas zonas donde este tipo de alojamiento dificulta el acceso a la vivienda o promueve la saturación turística del territorio desde el 1 de julio de 2028, y que implicará a las plataformas digitales (bajo la figura del *deemed supplier*) que facilitan estos arrendamientos para que se ocupen de la repercusión e ingreso del IVA, lo que determinaría que el proveedor subyacente no tendría derecho a la deducción del IVA.

Si bien esta exposición no se corresponde plenamente con la dicción de la modificación de la Directiva IVA, como se examinará posteriormente.

La aprobación de la propuesta anticipa al primer trimestre natural siguiente a la entrada en vigor de la ley el gravamen por el IVA a los arrendamientos de apartamentos y viviendas de corta duración efectuados

- Estarán sujetos y no exentos, modificando el artículo 20.uno.23.º e') de la LIVA, los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando concurra una de las dos siguientes circunstancias:
 - Que el arrendador se obligue a prestar alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos (basta con que se preste solo uno de estos servicios).
 - Cuando su duración a favor de un mismo arrendatario no supere las 30 noches y se encuentren situados en municipios que tengan una población de derecho igual o superior a 10.000 habitantes de acuerdo con el último Censo Anual de Población que, a 1 de enero de cada año, haya publicado el INE.
- El tipo impositivo de los arrendamientos sujetos y no exentos anteriores será del 21 %, al excluirse del tipo reducido del 10 %, al excluirse expresamente del mismo (modificación del art. 91.uno.2.2.º de la LIVA).

El supuesto recogido en la proposición no se corresponde con el previsto en la directiva, aun cuando se señale que ese es su fundamento, pues, para empezar, no es coincidente el marco de aplicación de uno y otro desde distintos puntos de vista, el subjetivo, el objetivo y el territorial, siendo el punto concordante la noción de arrendamiento de corta duración por el plazo de duración (30 noches).

Al margen de distintos aspectos que plantean una problemática compleja²⁰ y la posible infracción de principios constitucionales como el de igualdad o el de capacidad económica, por lo que se deberá estar atentos al procedimiento legislativo, lo trascendente es la falta de adecuación de la proposición a los principios inspiradores del sistema común del IVA en la Unión, esencialmente, al principio de neutralidad, lo que planteará muy posiblemente, de llevarse a cabo la reforma tal como aparece publicada en el diario oficial, una conflictividad que desembocará, en un alto grado de probabilidad, en el planteamiento de cuestiones de prejudicialidad ante el TJUE.

en municipios de más de 10.000 habitantes a la espera de la entrada en vigor de la nueva normativa comunitaria que hará responsable a las plataformas del ingreso del IVA.

Por último, y por su naturaleza, parece conveniente que estos arrendamientos no exentos pasen a tributar al tipo general del 21 %, como ya sucede con otras actividades económicas, o para incentivar que se destinen a su arrendamiento como vivienda y no como alojamiento turístico.

²⁰ Por ejemplo, la posibilidad de quedar excluidos de la tributación año a año al vincularse al número de habitantes del censo, con toda la complejidad que ello llevará a efectos de la deducibilidad.

4. Regímenes especiales del IVA

4.1. 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 el que se reduzcan los límites cuantitativos para la exclusión de los sujetos pasivos en ambos regímenes por razón del volumen de sus operaciones. Desde el año 2016 viene efectuándose esta excepcionalidad, que está perdiendo este carácter, siendo deseable que el legislador ponga fin a la misma con las modificaciones precisas en la LIVA.

Al margen de otras razones que pueda tener el legislador para prorrogar el régimen simplificado, en el Real Decreto-Ley 9/2024 se reiteraron los límites existentes en los últimos ejercicios, con fundamento idéntico a los del ejercicio anterior: «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»²¹, estableciéndose un plazo adicional de renuncia.

Así, el artículo 8.tres del Real Decreto-Ley 9/2024 reitera la modificación de la disposición transitoria decimotercera de la LIVA y volvió a prorrogar para el periodo impositivo 2025 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 la 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 la LIVA, se fijaban en 250.000 euros.

Como se ha apuntado anteriormente, este real decreto-ley no fue objeto de convalidación, lo que planteó inmediatamente sus efectos en relación con la validez de estos umbrales para el ejercicio 2025. Consecuencia de la falta de convalidación, se dictó el Real Decreto-Ley 1/2025, de 28 de enero, por el que se aprueban medidas urgentes en materia económica, de transporte, de Seguridad Social, y para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad. Sin embargo, hubo un claro olvido de algunas medidas que deberían haber sido incluidas en esta nueva norma para paliar los efectos indeseados de la situación anterior. Entre estos descuidos se encontraba precisamente los límites o umbrales de aplicación de los regímenes especiales simplificado y de agricultura, ganadería y pesca del IVA, así como el de estimación objetiva del IRPF.

²¹ Las mismas palabras eran las incluidas en la exposición de motivos de la Ley de presupuestos generales del Estado para 2023 y en el Real Decreto-Ley 8/2023, de 27 de diciembre, en relación con los límites para 2024.

Al no dar solución al conflicto mediante la norma correspondiente, la AEAT publicó una primera Nota informativa con fecha 21 de marzo de 2025 sobre los efectos en el IRPF de la ausencia de convalidación del Real Decreto-Ley 9/2024²², con base en los criterios establecidos por la DGT, considerando que, al estar vigente la citada norma entre los días 1 y 22 de enero de 2025, los contribuyentes habían iniciado el periodo impositivo con la certeza de poder determinar los umbrales con base en los límites que contenía la norma, y teniendo en cuenta que la exclusión del régimen se produce desde el inicio de año inmediato posterior a aquel en el que se produzca la circunstancia de superar el umbral, en aras al principio de seguridad jurídica y al haberse producido la causa de exclusión de forma sobrevenida por la falta de convalidación, se entiende que los efectos de la exclusión se producirán para el periodo 2026, pudiendo seguir los contribuyentes aplicando el método de estimación objetiva.

La nota no hacía referencia alguna a los regímenes especiales del IVA, por lo que el 24 de marzo de 2025 la AEAT publicó una segunda nota aclaratoria de la anterior en relación con este impuesto, limitándose a señalar lo siguiente, aunque sin hacer alusión a precepto alguno regulador del IVA:

De conformidad con los criterios establecidos por la DGT, incluidos en la citada Nota para los módulos en el IRPF, los límites vigentes en los ejercicios 2016 a 2024 para la aplicación del régimen simplificado y del REAGP se mantienen en 2025.

Al margen de la discusión doctrinal sobre los efectos de la falta de convalidación de un real decreto-ley, las notas no están exentas de ciertas dudas o conflictos, pues no es lo mismo señalar que el límite o umbral se mantiene para el año 2025 que referirse a la exclusión como consecuencia de superar el umbral, como hace la nota, sin aclarar si el que debe superarse para quedar excluido de los regímenes especiales en 2026 es el de 150.000 o el de 250.000 euros.

Lo anterior tiene una gran trascendencia, pues podría afectar a numerosos obligados tributarios para el ejercicio 2026, salvo que se corrija con la norma adecuada antes de la finalización del año 2025. La nota se refiere a la exclusión del régimen como consecuencia de superar el umbral y, en aras del principio de seguridad jurídica, la AEAT indica que, en todo caso, como se produce la exclusión de forma sobrevenida, esta se producirá para el periodo de 2026, con lo que da a entender que el límite es el de 150.000 euros, puesto que no ha sido convalidado el real decreto-ley, lo que supone que todo obligado tributario acogido a estos regímenes especiales que supere en 2025 este umbral quedará excluido del régimen para 2026, acabándose así la transitoriedad que venía reconociendo el legislador prorrogando un límite de 250.000 euros que, como se indica, parece no existir en 2025.

²² Referido a esta materia puede leerse De la Iglesia Chamarro (1998).

Es de desear por ello que la DGT aclare estas circunstancias lo antes posible, pues, si la interpretación adecuada es la anterior, no cabe duda de que en 2026 un buen número de empresarios o profesionales quedarán excluidos de los regímenes especiales.

4.2. Régimen especial simplificado. Módulos

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

- Poco debe apuntarse de la Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2025 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, que mantiene la estructura de la orden para el año 2024 y los módulos, así como las instrucciones para su aplicación.
- Se prevén las siguientes especialidades más importantes:
 - Compensación del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca: conforme a su artículo 3, desde el 1 de enero de 2025, la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deja de tenerse en cuenta para el cómputo del volumen de ingresos de la actividad, a los efectos de quedar o no excluido del régimen simplificado; por lo que, teniendo en cuenta que dicho volumen se refiere al del ejercicio anterior, en el cómputo de los ingresos del año 2024 no debe incluirse la compensación percibida.
 - Actividad referida a procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales para la obtención de aceites de oliva: puesto que desde el 1 de enero de 2025 el aceite de oliva tributa al tipo reducido del 4 %, como se ha señalado anteriormente, se crea esta actividad con un índice específico de cuota devengada por operaciones corrientes que tiene en cuenta la reducción del tipo, siendo este índice de cuota devengada de 0,16406.

5. Otras medidas recogidas en el Real Decreto-Ley 9/2024 que no han sido objeto de convalidación

El Real Decreto-Ley 9/2024 recogía otras medidas tributarias que afectaban al IVA, si bien, al no ser objeto de convalidación por el Congreso de los Diputados, han quedado sin efecto.

Nos referidos, en primer lugar, a la modificación del artículo 19.5.º de la LIVA y al apartado undécimo, número 2.º, del anexo de la LIVA, que establecían algunas precisiones técnicas para mejorar la regulación a la que antes se ha aludido sobre medidas antifraude en el sector de hidrocarburos y el IVA.

De otra, el régimen fiscal aplicable a las finales de la UEFA Champion League Femenina 2024 y de la UEFA Europea League 2025 (art. 11 del Real Decreto-Ley 9/2024), que recogía medidas análogas para acontecimientos de este carácter reconocidos con anterioridad²³.

6. Obligaciones de los sujetos pasivos

6.1. Autoliquidaciones rectificativas

El legislador incluye en la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la LGT, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/167/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, alguna modificación de la LGT que se escapa de la finalidad primera de la norma, por lo que ni tan siquiera se recoge en la exposición de motivos el fin o fundamentación de las mismas. Entre estas se encuentra la modificación del apartado 3, y se añade un apartado al artículo 120 sobre rectificaciones de autoliquidaciones, que exigía un desarrollo legislativo.

En materia del IVA, el desarrollo legislativo se produce con el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias. Esta norma incluye un nuevo artículo 74 bis en el RIVA, regulando las autoliquidaciones rectificativas en el IVA.

Sin ánimo de exhaustividad, pues las cuestiones y la problemática que plantea la materia son variadas y de mayor calado que la exposición que se está realizando ahora de las

²³ Como era, por ejemplo, la disposición final trigésima sexta de la Ley de presupuestos generales del Estado para 2023, que aprobó un régimen específico aplicable al acontecimiento XXXVII Copa América Barcelona.

novedades legislativas²⁴, se van a exponer a continuación las características esenciales del nuevo sistema recogido en este precepto, partiendo de la regla general por la que todo sujeto pasivo deberá presentar una autoliquidación rectificativa cuando deba rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas con anterioridad por el IVA, efectuándose ello a través del modelo de declaración 303, si bien existen otros procedimientos aplicables a supuestos que implican la rectificación de la repercusión efectuada por el sujeto pasivo y todo ello, como se ha advertido, debería ser objeto de un pormenorizado análisis crítico.

6.1.1. Delimitación positiva. Supuestos en los que se aplica

De acuerdo con el Real Decreto 117/2024, los supuestos en los que resultará de aplicación el sistema de autoliquidaciones rectificativas serán los siguientes:

- Cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada, teniendo en cuenta que:
 - Se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la LGT y su normativa de desarrollo.
 - Se puede presentar, por tanto, para corregir cualquier dato o error de la autoliquidación, incluso aunque no afecte al resultado, excepto en las situaciones que requieran en todo caso la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación (rectificación de cuotas indebidamente repercutidas y rectificaciones de cuotas en regímenes especiales). Así:
 - En el caso de que afecten exclusivamente a casillas informativas del modelo 303, el importe de la casilla 69 de la autoliquidación rectificativa debe coincidir con el de la casilla 69 de la autoliquidación que se rectifica.
 - Si ha realizado la presentación de un modelo 303 consignando un periodo erróneo (por ejemplo, mes de enero en lugar del 1T), deberá presentar una autoliquidación rectificativa por el periodo erróneo, con todos los datos a 0 a excepción, en su caso, de la casilla 70 (resultado a ingresar de la anterior autoliquidación) o casilla 109 (devolución acordada), dejando de esta manera sin efectos la primera autoliquidación del modelo 303 presentada. Posteriormente a la rectificación, deberá presentar una nueva autoliquidación con el periodo correcto.

²⁴ Un análisis más pormenorizado de la materia puede verse en: Blasco Delgado (2024); Génova Galván (2024); González Martínez (2024); Orena Domínguez (2024); Villegas Almagro (2024).



- Supuestos no contemplados en el punto anterior:
 - Cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución.
 - Se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la LGT y su normativa de desarrollo.
 - Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el artículo 120.3 de la LGT.
 - El plazo para efectuar la devolución será de seis meses contados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación o, si este hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa.
 - Rectificativa presentada con posterioridad al plazo reglamentario: si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiera solicitado una devolución y esta no se hubiera efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación rectificativa, con la presentación de esta última se considerará finalizado el procedimiento iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previa.
- Cuando de la rectificación efectuada resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver:
 - Se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa.
 - Si la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento conforme a lo previsto en el artículo 52.3, párrafo 2.º, del Reglamento general de recaudación.
- Cambio de opción de devolver a compensar o viceversa:
 - Si no ha finalizado el plazo para presentar la declaración, se podrá presentar una autoliquidación rectificativa.
 - Si ha finalizado el plazo para presentar la declaración, no se puede modificar la opción ejercitada en plazo reglamentario, al tratarse de una opción (no de un derecho).

6.1.2. Delimitación negativa. Supuestos en los que no resulta de aplicación

Este sistema de presentación de autoliquidaciones rectificativas no resulta aplicable en los siguientes supuestos:

- Rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT). Nos encontramos ante un ingreso indebido y el legitimado para obtener la devolución, en su caso, es quien soportó la repercusión del impuesto, no quien repercutió improcedentemente (el sujeto pasivo proveedor o prestador).
- Las modificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales regulados en el capítulo XI del título IX de la LIVA. La singularidad de cada régimen lleva consigo que deba tratarse esta materia de forma individualizada teniendo en cuenta las especialidades del régimen especial. Implica que en estos casos no podrá acudir a la vía establecida por el artículo 74 bis del RIVA.
- Repercusión de cuotas del IVA por importe superior al debido, que suponen además una rectificación de la factura.

6.1.3. Supuesto opcional

La normativa recoge un supuesto opcional en caso de infracción normativa, de manera que, cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de derecho de la UE o de un tratado o convenio internacional:

- El sujeto pasivo podrá (en principio, solo puede optar por una de las dos vías):
 - Presentar una autoliquidación rectificativa. En este caso, deberá indicarse como motivo de rectificación «Rectificaciones (excepto incluidas en el motivo siguiente)».
 - Instar la rectificación a través del procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la LGT y en los artículos 126 a 128 del RGAT.

- Debe plantearse la posibilidad de presentar la solicitud por los dos procedimientos señalados. Al respecto, para la Administración no se pueden presentar simultáneamente las solicitudes. El obligado tributario puede optar, pero no simultanear. La presentación de una solicitud de rectificación no implica la necesidad de presentar además una autoliquidación rectificativa por el mismo motivo. De hecho, el contribuyente podrá optar por una vía u otra, pero solo deberá utilizar una de ellas.
- Si este motivo concurriese con otros de distinta naturaleza, por estos últimos el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa.

6.1.4. Condiciones procedimentales

Respecto del plazo de presentación, la solicitud de rectificación se podrá presentar antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución que, en su caso, proceda. Cuando se presente fuera del plazo de declaración tendrá el carácter de extemporánea.

Respecto del contenido de la solicitud, deberá:

- Expresar la circunstancia de ser una autoliquidación rectificativa.
- La obligación tributaria y periodo al que se refiere.
- La totalidad de los datos que deban ser declarados y otros que puedan establecerse en la orden ministerial del modelo de declaración aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda.
- Se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.
- El o los motivos de la rectificación. Es obligatorio indicar, al menos, uno de los siguientes motivos de rectificación, conforme a las instrucciones del modelo 303:
 - Rectificaciones (excepto incluidas en el motivo siguiente). Incluye todos los motivos de rectificación distintos de la discrepancia de criterio administrativo, también la rectificación por eventual vulneración de una norma de rango superior.
 - Discrepancia con el criterio administrativo. Incluye los supuestos en que, no existiendo vulneración de norma de rango superior, existe discrepancia en la interpretación de la misma.

- Siendo obligatorio indicar, al menos, un motivo de rectificación. Es posible que en una misma autoliquidación rectificativa se indiquen los dos motivos anteriores.
- Documentación acreditativa o justificativa de la rectificación. No se puede presentar junto con el modelo 303. Este modelo tampoco tiene un apartado con texto libre que permite incorporar explicaciones o justificaciones.
- Número de justificante. Si solo se ha presentado el modelo 303, constará el número de justificante de esta autoliquidación. Si se ha presentado con anterioridad una o más autoliquidaciones rectificativas, se hará constar el número de justificante de la última autoliquidación rectificativa.

6.1.5. Límite a la presentación de una autoliquidación rectificativa

La autoliquidación rectificativa no producirá efectos respecto a aquellos elementos que hayan sido regularizados mediante liquidación definitiva o provisional en los términos del artículo 126.2 y 3 del RGAT.

Recordemos que, conforme al primero de los preceptos, la solicitud de rectificación de autoliquidación solo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

De acuerdo con el segundo de los preceptos, cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario. Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

6.2. Facturación electrónica (*e-invoicing*)

6.2.1. El desarrollo de la Ley CREA y CRECE y entrada en vigor

La regulación de la facturación electrónica se ha examinado ya en un artículo doctrinal en esta misma revista, por lo que ahora se examinarán las modificaciones que se hayan producido desde esta publicación²⁵.

Recordemos que por la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas (Ley CREA y CRECE), se modifica el artículo 2 bis de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de medidas de impulso de la sociedad de la información, sobre facturación electrónica en el sector privado, implantando la obligación de este tipo de facturación en las relaciones entre empresarios y profesionales (*business to business* –B2B–), estableciéndose la posibilidad de extenderla a las relaciones entre empresarios o profesionales y los particulares (*business to consumer* –B2C–) en determinados servicios, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la norma, esencialmente, la previa autorización de los destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales.

Varias son las novedades que desde la publicación de esta Ley CREA y CRECE se han producido y que se pasan a considerar.

Tal como estaba redactado el artículo 2 bis de la Ley 56/2007, se exigía para su entrada en vigor efectiva la autorización de la UE. No obstante, ya en 2022 se encontraba en tramitación en el seno de la UE el denominado paquete del IVA en la era digital, que ha visto la luz mediante Directiva (UE) 2025/516. Esta norma agrupa las modificaciones en función del momento en el que debe ser objeto de transposición y, en este aspecto, un primer grupo de medidas son las que afectan a la facturación electrónica, recogidas en su artículo 1, con efecto a partir de la entrada en vigor de la directiva, que tiene lugar a los 20 días de su publicación (DOUE de 25 de marzo de 2025). Mediante este precepto se modifican los artículos 218 y 232 de la Directiva IVA, relativos a la facturación en materia del IVA.

De acuerdo con el primero, los Estados miembros, con arreglo a las condiciones que establezcan, podrán requerir a los sujetos pasivos establecidos en sus territorios la obligación de expedir facturas electrónicas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en sus territorios distintas de las establecidas en el artículo 262 (se refiere a las operaciones que se declaran en los estados recapitulativos de operaciones intracomunitarias o intraunión, por lo que afecta a las facturas por entregas intracomunitarias y operaciones asimiladas a estas).

²⁵ Puede verse en Longás Lafuente (2023).

Conforme al segundo, los Estados miembros que ejerzan esta opción podrán disponer que la utilización de facturas electrónicas expedidas por sujetos pasivos establecidos en sus territorios no esté sujeta a la aceptación del destinatario establecido en sus territorios.

Como puede comprenderse, esta nueva normativa de la Unión permite a España introducir ya el nuevo sistema de facturación electrónica sin la previa autorización de la Comisión. Es más, el marco subjetivo de aplicación de la facturación electrónica es más amplio en la Directiva IVA, por lo que podría extenderse a otros supuestos no recogidos en el artículo 2 bis de la Ley 56/2007, pues la norma europea no distingue la posibilidad de exigir factura electrónica en función de la condición del destinatario, pudiendo los Estados miembros imponer este tipo de facturación incluso cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, lo que supone dar por supuesto que todo ciudadano residente en el Estado miembro tiene acceso a un sistema electrónico que le permita recibir facturas de este tipo, siendo esto una mera especulación, pues la realidad, indudablemente, todavía no es esta. De otra parte, la norma de la Unión no exige el requisito del consentimiento del destinatario obligatorio en este precepto, si bien considerando las modificaciones cuya entrada en vigor se producirá posteriormente si se deduce esta condición.

La normativa legal española exige un desarrollo reglamentario sobre la facturación electrónica, que todavía no se ha producido completamente²⁶, y la entrada en vigor de este nuevo sistema de facturación se vinculaba a la aprobación de esta norma reglamentaria de manera que, de acuerdo con la disposición final octava de la Ley CRECE y CRECE, la entrada en vigor de las obligaciones impuestas por el artículo 2 bis de la Ley 56/2007 tenía lugar en dos etapas:

²⁶ El Ministerio de Economía publicó con fecha 15 de junio de 2023 un borrador del proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas en lo referido a la factura electrónica entre empresas y profesionales, todavía no aprobado. Con fecha 5 de marzo de 2025, se publicó un nuevo borrador del proyecto de Real Decreto por el que se establece el régimen jurídico aplicable a la factura electrónica entre empresarios y profesionales y a las plataformas de intercambio de facturas electrónicas y por el que se modifica el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Entre las novedades de este borrador figuran las excepciones a la obligación de emitir factura electrónica entre empresas y profesionales (art. 4), incluyendo en este grupo las operaciones que se documenten en facturas simplificadas emitidas al amparo del artículo 4 del Reglamento de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (lo que no era necesario precisar, puesto que en este caso, al no hacerse constar el destinatario, de ser este un empresario o profesional, el documento recibido no generará el derecho a la deducción, teniendo por ello el mismo tratamiento que si lo hubiera recibido un destinatario no empresario o profesional), a menos que se trate de facturas simplificadas cualificadas; si bien se prevé también la posibilidad de que la persona titular del Ministerio de Economía podrá excluir temporal o definitivamente otras operaciones en atención al buen funcionamiento económico del sector concernido.

- Empresarios o profesionales cuya facturación anual sea superior a ocho millones de euros: producirá efectos al año de aprobarse el desarrollo reglamentario.
- Resto de empresarios: tendrá efectos a los dos años de aprobarse el desarrollo reglamentario.

El borrador de real decreto del Ministerio de Economía, sin embargo, fija el día inicial del cómputo de estos dos plazos de uno y de dos años no desde la entrada en vigor de la norma reglamentaria aprobada por real decreto, sino del desarrollo técnico preciso que debe efectuarse mediante orden ministerial del Ministerio de Hacienda²⁷, por lo que el efecto escalonado anterior se producirá a partir de ese momento.

6.2.2. Solución pública de facturación electrónica

La disposición adicional vigésima primera de la Ley 56/2007 (introducida por la Ley 7/2024) regula una solución pública de facturación electrónica. El cumplimiento de la obligación de emitir factura electrónica, esencialmente en las relaciones B2B, puede efectuarse directamente por el propio obligado tributario, o bien a través de plataformas, soluciones o sistemas de facturación privados con los que contraten el cumplimiento de esta obligación.

No obstante, se establece ahora que la AEAT desarrollará y gestionará una solución pública de facturación electrónica que tiene dos objetivos. En primer lugar, servir de emisor de facturas electrónicas para aquellos empresarios o profesionales que así lo elijan. Debe entenderse que con ello el Estado pretende establecer un instrumento que ayude, sobre todo, a las pequeñas empresas, de forma que tengan así un ahorro en el coste del cumplimiento de esta obligación.

En segundo lugar, constituirá un repositorio universal y obligatorio de todas las facturas electrónicas expedidas, remitidas o recibidas; lo que supone el establecimiento de una obligación adicional para los empresarios o profesionales. De un lado, no solo debe emitirse factura electrónica en los casos que exige la Ley 56/2007, sino que debe trasladarse a la AEAT, lo que se efectuará simultáneamente a su emisión, remitiéndose una copia electrónica fiel de cada factura.

Adicionalmente, se impone una obligación a los receptores, de manera que los empresarios o profesionales destinatarios de las facturas electrónicas tienen obligación también de comunicar de forma electrónica a esta solución pública el pago efectivo completo de las facturas o su rechazo.

²⁷ La disposición final tercera del borrador de proyecto de real decreto habilita para el desarrollo reglamentario mediante orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda, que especificará los elementos técnicos que sean precisos para el funcionamiento correcto de la solución pública de facturación electrónica.

La parte trascendental de la disposición adicional vigésima primera se refiere al tratamiento de los datos, su conservación e información de los datos a las autoridades judiciales o al Ministerio Fiscal.

Finalmente, se reconoce el régimen diferenciado de las haciendas forales, en tanto los empresarios o profesionales sometidos a la normativa tributaria de los territorios forales quedarán sujetos a las normas reguladoras del Concierto Económico del País Vasco y al Convenio Económico con Navarra, lo que supone el reconocimiento de las competencias de estos dos territorios y, si bien, al igual que en otras materias, se recuerda el principio de colaboración, las singularidades suelen llevar consigo conflictos entre Administraciones y cierta inseguridad jurídica en el cumplimiento de las obligaciones por parte de los empresarios y profesionales.

6.3. Sistemas informáticos de facturación

El tratamiento exhaustivo de esta materia exigiría un amplio desarrollo, por lo que esta exposición se limitará a poner de manifiesto las novedades más significativas, teniendo en cuenta que esta obligación no se vincula directamente con el IVA, como seguidamente se expondrá.

6.3.1. Suministro inmediato de información, facturación electrónica y sistemas informáticos de facturación

Las nuevas obligaciones sobre facturación llevan consigo que deba distinguirse entre las tres siguientes para comprender el alcance de todas ellas:

- El suministro inmediato de información (SII, como resulta conocido), no es sino la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT, conforme a lo dispuesto en los artículos 62.6, 63 a 66, 68 bis, 68 ter y 69 bis del RIVA.

En este sistema, los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA que tengan un periodo de liquidación mensual conforme al artículo 71.3 del RIVA quedan obligados a suministrar a la AEAT la información necesaria para llevar los libros registro. En ningún caso se remiten facturas o copia de las mismas; basta para ello examinar los datos que deben trasladarse a la AEAT vía electrónica, aun cuando el contenido de la información a remitir sea superior al que figura en el contenido de las facturas.

- La obligación de emitir factura electrónica se recoge en el artículo 2 bis de la Ley 56/2007 y supone que todos los empresarios o profesionales tengan que

expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios o profesionales (B2B) y tanto el emisor como el destinatario deben proporcionar información sobre los estados de la factura.

Si bien todo empresario o profesional queda sujeto al Reglamento de facturación de 2012, donde también se regula la factura electrónica como medio de emisión, la obligación que comentamos se recoge en una norma no fiscal y tiene un marco subjetivo de aplicación restringido, como se acaba de señalar. Indudablemente, la emisión de facturas electrónicas dando cumplimiento a este artículo 2 bis lleva consigo que el empresario o profesional se esté ajustando al Reglamento de facturación.

- Finalmente se encuentran los sistemas informáticos de facturación (SIF) y VERI*FACTU. Quienes emitan facturas a través de un SIF deben dar cumplimiento a las obligaciones establecidas para estos sistemas por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación (Reglamento SIF). Esta norma regula los requisitos y especificaciones técnicas que deben cumplir los SIF estableciendo un sistema público o VERI*FACTU como alternativa a los sistemas privados de facturación.

Se entiende por SIF el conjunto de hardware y software utilizado para expedir facturas mediante la realización de tres acciones: i) admitir la entrada de información de facturación por cualquier método; ii) conservar la información de facturación (bien mediante almacenamiento en el propio sistema, o bien mediante su salida al exterior en soporte físico o a través de remisión electrónica a otro sistema información, sea o no de facturación); iii) procesar la información de facturación mediante cualquier procedimiento para producir otros resultados derivados.

Estos SIF no sustituyen la obligación de llevanza de los libros registro de facturas emitidas, conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del RIVA, en cuanto nos situamos ante obligaciones formales diferentes, ni de cualquier otra obligación, por lo que deberán seguir cumplimentándose los distintos modelos de declaración informativa como son el 347, el 349 o el 390.

Como puede observarse, no es lo mismo SII que SIF, por lo que estamos ante dos obligaciones independientes. Ello no impide que el empresario o profesional o los terceros que desarrollen las aplicaciones informáticas y a los que acudan los primeros para dar cumplimiento a sus obligaciones puedan desarrollar sistemas que permitan utilizarlos como SIF y como SII, no existiendo norma que lo impida.

6.3.2. Obligación tributaria formal en relación con los sistemas y programas informáticos de facturación

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, incluye una nueva letra j) al artículo 29.2 de la LGT para establecer como obligación tributaria formal, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, relativa a los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, en el sentido de que deben garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpelaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos, estableciéndose reglamentariamente las especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificaciones y utilicen formatos de estándar para su legibilidad.

Se introduce además el artículo 201 bis, regulándose la infracción tributaria correspondiente por la fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

El desarrollo reglamentario del artículo 29.2 j) de la LGT se efectúa por el Real Decreto 1007/2023, aun cuando sus fines son más amplios, bastando para ello una lectura de la exposición de motivos. Este real decreto ha sido objeto de modificación por el Real Decreto 245/2025, de 1 de abril, en relación con su ámbito de aplicación, la delegación del cumplimiento del mismo y su entrada en vigor.

De adoptar los sistemas SIF, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas se presumirá acreditada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 del Reglamento de facturación.

6.3.3. Marco subjetivo y objetivo de aplicación y ámbito territorial

Llama la atención que el marco subjetivo de aplicación no sea coincidente con el del concepto de empresario o profesional que se da en el IVA, queriendo con ello señalar que no todo sujeto pasivo del IVA tendrá que cumplir con estas obligaciones referidas a los SIF, aun cuando sí tenga obligación de emitir facturas electrónicas de acuerdo con lo expuesto anteriormente, poniéndose de manifiesto así que estamos ante responsabilidades no coincidentes, que pueden dar lugar a situaciones de inseguridad jurídica en el cumplimiento de los deberes tributarios formales.

Este marco subjetivo de aplicación va a tener como normativa delimitadora la de la imposición directa. Así, esta obligación se aplicará a las siguientes personas o entidades que se encuentren establecidas en España (ámbito territorial más amplio que el del territorio de aplicación del IVA español, reiterándose así que este deber no queda vinculado directamente a este impuesto):

- Los contribuyentes del IS, con excepción de las entidades parcialmente exentas del artículo 9.2, 3 y 4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), que estarán sometidas a esta obligación exclusivamente por las operaciones que generen rentas que estén sujetas y no exentas al impuesto, y las entidades exentas del artículo 9.1 de la LIS, que no están obligadas al cumplimiento de esta obligación.
- Los contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas (se entiende que son actividades económicas de acuerdo con la normativa reguladora de este impuesto, no coincidente con el del IVA, que es más amplio).
- Los contribuyentes del IRNR que obtengan rentas mediante establecimiento permanente.
- Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas (sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar a sus miembros).
- Los productores y comercializadores de los SIF, en las cuestiones relativas a sus respectivas actividades de producción y comercialización de los SIF puestos a disposición de los anteriores obligados tributarios.

La norma, sin embargo, prevé una excepción importante, por cuanto que los contribuyentes que, de acuerdo con el artículo 62.6 del RIVA, lleven los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT quedan excluidos de esta responsabilidad, esto es, quienes estén obligados al SII no tienen que dar cumplimiento a las obligaciones derivadas de los SIF.

Queda claro que el ámbito subjetivo no se corresponde con el del empresario o profesional a efectos del IVA y puede dar lugar a situaciones llamativas, pues, quien no realice una actividad económica a efectos del IRPF, como puede ser un arrendador, por muy elevados que sean sus ingresos, si sus rendimientos tienen la consideración de inmobiliarios y no derivados de actividad económica, no estará sujeto a esta obligación, aun cuando tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, y otro tanto ocurre con los empresarios o profesionales que tengan esta consideración solo por el IVA en relación con operaciones inmobiliarias. Ello no significa que no tenga que emitir factura electrónica si los arrendatarios o los destinatarios son otros empresarios o profesionales, pues las relaciones B2B quedan incluidas en esta última obligación, pero esta facturación electrónica no tiene

por qué acogerse a las condiciones de los SIF, produciendo cierta inseguridad jurídica en el cumplimiento de las obligaciones formales, aun cuando con la misma aplicación informática se pueda cumplimentarse ambos sistemas.

De otra parte, debe advertirse que la responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Real Decreto 1007/2023 no se verá limitada por la circunstancia de que la factura sea materialmente expedida por el destinatario de la operación o por un tercero.

Respecto del marco objetivo de aplicación, queda acotado por quienes emitan facturas a través de SIF, si bien la norma establece una enumeración negativa o supuestos excluidos de la obligación, como son²⁸:

- Las señaladas en las disposiciones adicionales tercera y sexta del Reglamento de facturación, referidas a la facturación de determinadas entregas de energía eléctrica y facturación por la Comisión Nacional de la Energía en nombre y por cuenta de los distribuidores y de los productores de energía eléctrica en régimen especial o de sus representantes.
- Las documentadas en facturas por operaciones realizadas a través de establecimientos permanentes que se encuentren en el extranjero.
- Las que, de acuerdo con el artículo 5 del Reglamento de facturación, sean documentadas mediante facturas expedidas materialmente por el destinatario de la operación, o por un tercero como consecuencia de la aplicación de disposiciones normativas de obligado cumplimiento, siempre y cuando lleven sus libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT (SII).
- Podrá solicitarse la no aplicación de esta obligación, que se concederá por la persona titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, en los términos del artículo 5 del Real Decreto 1007/2023.
- Las operaciones que se facturen de forma manual (sin ayuda de un SIF) porque no haya obligación de expedir factura de acuerdo con el Reglamento de facturación (incluyendo las autorizaciones «especiales» concedidas que pudieran haberse otorgado en este sentido).

Por tanto, el hecho de expedir o no factura es clave para determinar la obligación del Real Decreto 1007/2023, puesto que esta norma no cambia las obligaciones de facturación (por tanto, esta norma no se aplica a sistemas informáticos que no expidan facturas).

²⁸ Se ha eliminado de esta relación por el Real Decreto 254/2025 la mención a las operaciones acogidas a los regímenes simplificado, de agricultura, ganadería y pesca y de recargo de equivalencia.

El sistema es aplicable en todo el territorio español, no siendo coincidente con el territorio de aplicación del impuesto español a efectos del IVA. En este caso se aplica también a Canarias, Ceuta y Melilla (las referencias de la norma al IVA se entienden efectuadas al IGIC y al impuesto sobre la producción, los servicios e importación –IPSI–, con las especialidades previstas en estas normas).

Respecto de los territorios forales, se aplican los regímenes forales de concierto (País Vasco, donde se ha recogido el sistema TicketBai) y convenio económico (Navarra). Por ello, las obligaciones sobre el SIF resultarán de aplicación a los obligados tributarios cuando tengan su domicilio fiscal en territorio común.

6.3.4. Modalidades o recursos del SIF

Se establecen tres modalidades para dar cumplimiento a esta obligación:

- SIF propio: desarrollado internamente por quien expida las facturas (art. 7 a) del Real Decreto 1007/2023).
- SIF existente en el mercado: gratuito o de pago (art. 7 a). Puede estar instalado en las dependencias de quien expida las facturas (*on-premise*), en remoto, o bien en la nube (*cloud*).
- Aplicación básica de facturación que ofrece la AEAT: se sitúa en la sede electrónica de este organismo. El obligado tributario puede acogerse a esta modalidad siempre y cuando sus funcionalidades y condiciones de uso se ajusten a sus propias necesidades (art. 7 b).

Respecto del SIF privado, propio o existente en el mercado, debe cumplir los requisitos de la LGT y del Real Decreto 1007/2023, así como la normativa de desarrollo.

Si trata datos personales, debe garantizar el cumplimiento del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento y Consejo, de 27 de abril de 2016, sobre protección de datos personales, así como la Ley orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos personales.

Se prevé la posibilidad de SIF de uso múltiple, y así puede utilizarse un mismo SIF por parte de diversos obligados tributarios en el ejercicio de su actividad económica, siempre y cuando los registros de facturación de cada obligado tributario se encuentren diferenciados y se cumplan los requisitos del Real Decreto 1007/2023 por separado para cada uno de ellos.

6.3.5. Sistemas de emisión de facturación verificable

El Real Decreto 1007/2023 distingue dos modalidades en relación con esta nota:

- **Sistemas de emisión de facturas verificables (VERI*FACTU):** los SIF VERI*FACTU remiten en línea a la AEAT todos los registros de facturación correspondientes a las facturas expedidas por el SIF. La aplicación de esta opción no exige la previa solicitud, bastando con que el emisor de las facturas inicie sistemáticamente la remisión de los registros a la sede electrónica de la AEAT. Ello deberá cumplimentarse, como mínimo, durante el año natural en el que se haya ejercitado la opción de manera efectiva, esto es, desde el primer envío, por lo que deberá permanecer en el sistema VERI*FACTU hasta finalizar el año natural.

Es importante señalar que, en tanto se da la opción por aplicar este sistema o el siguiente, quienes desarrollen estas aplicaciones SIF deben poder ofrecer a sus clientes ambas posibilidades, esto es, tanto VERI*FACTU como no verificable, dado que el empresario o profesional puede optar en cualquier momento por pasar del segundo al primero, y al principio del ejercicio ambas opciones. La norma tiende a que el empresario o profesional acuda a este SIF verificable, en cuanto otorga al mismo ciertas ventajas, entre las que figura la posibilidad de que la AEAT facilite determinados servicios electrónicos que pondrá en marcha (presentación de libros registro de facturas expedidas, ayuda a la confección de autoliquidaciones, etc.), además de la exención de responsabilidad en cuanto al almacenamiento o conservación de la documentación.

En tanto nos encontramos ante una información suministrada a la AEAT verificable, debería permitir también la descarga de los registros por parte del empresario interesado, tanto de los propios como de sus proveedores siempre, claro está, que se hayan acogido a este SIF.

La Administración pretende que la información llegue de manera inmediata, de ahí que la fecha de expedición de las facturas acogidos al SIF VERI*FACTU coincida con la de generación del registro de facturación, coincidiendo ambas con la de remisión del registro; aun cuando ello no estará exento de cierta conflictividad, dadas las incidencias que pueden producirse.

- **Sistemas de emisión de facturas no verificables:** el emisor no remite esta información, sino que la almacena obligándose a garantizar 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 durante todo el periodo de prescripción legal. Frente a los sistemas anteriores, que no precisan de una mayor implementación para dar seguridad al sistema evitando así responsabilidades respecto de la conservación y custodia de los registros, en los SIF no verificables, el emisor debe incorporar los elementos necesarios que garanticen el control de los datos incorporados, como son el registro de eventos, la firma electrónica de los registros de facturación y de evento, la posibilidad de exportación de los registros, ofrecer la comprobación de varios requisitos (huellas, firma, encadenamiento, que debe ser único para el SIF al margen de las series o números de las facturas, etc.) de todos los registros

y eventos o gestionar las alarmas, entre otros. Esto es, en definitiva, la responsabilidad en la custodia de los datos y registros recae directamente sobre el empresario o profesional que emite las facturas, bien sea el directamente, o bien a través de un tercero, tratándose de sistemas que permitan el acceso o suministro de los datos a requerimiento de la Administración tributaria.

Señalados estos dos sistemas, surge la cuestión de si un mismo empresario puede tener un único sistema o los dos. De la norma no se deduce la obligación de imponer un único sistema, por lo que podrían convivir ambos en una misma empresa, esencialmente en función de las necesidades o circunstancias que puedan darse, como es la existencia de varios centros no interconectados o líneas diferenciadas de productos que aconsejen esta dicotomía. Lo esencial es que los SIF utilizados cumplan con el Reglamento SIF, pero el empresario puede utilizar ambas modalidades, si bien no pueden cruzarse operaciones entre ambos sistemas operativos, de forma que deberán funcionar con arreglo a las características de cada uno²⁹.

Adicionalmente, la AEAT diseñará un SIF que tendrá la condición de VERI*FACTU y lo pone a disposición de los empresarios que carezcan de SIF, cumpliendo las condiciones de estos sistemas.

6.3.6. Código QR en las facturas y mención de factura verificable

El Real Decreto 1007/2023 modifica el Reglamento de facturación en relación con el contenido de la factura incluyendo un apartado 5 en el artículo 6 y un apartado 5 en el artículo 7, referidos a las facturas expedidas a través de SIF, exigiendo como contenido:

- La representación gráfica del contenido parcial de la factura mediante un código QR y, en el caso de ser factura electrónica, la representación gráfica puede ser sustituida por el contenido que representa el código QR. A este respecto, de utilizar facturación electrónica estructurada, en tanto no se produce una emisión en papel, la factura no incorporará un código QR, sin perjuicio de que esta obligación se sustituye por la de incorporar a las facturas electrónicas el contenido del código, debiendo incluirse la URL de cotejo en sede de la factura. En caso de que la factura electrónica no sea estructurada, transmitiéndose en un formato electrónico visible como PDF, TIF u otro, e imprimible, la incorporación del código QR tiene especialidades.

²⁹ En este sentido, el SIF VERI*FACTU siempre remitirá la información a la sede electrónica de la AEAT; lo que no ocurrirá respecto del SIF no verificable, de manera que todos los registros incorporados a uno u otro SIF cumplirán con las condiciones de cada uno de ellos respecto a la remisión o no remisión de las facturas.

- Estas facturas expedidas mediante SIF, sean electrónicas o no, incorporarán la frase «Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT» o «VERI*FACTU» únicamente en aquellos casos en los que el sistema informático realice la remisión de todos los registros de facturación a la AEAT, conforme a los artículos 15 y 16 del Reglamento SIF.
- En el caso de facturas simplificadas expedidas a través de SIF, deberá incluirse también el contenido que se ha reflejado en los dos puntos anteriores referidos a facturas ordinarias o completas.

En definitiva, todas las facturas generadas a través de un SIF, con independencia de la modalidad utilizada, privada propia o gestionada por un tercero o pública, deben llevar un código QR impreso, colocándose al principio de la factura con anterioridad a su contenido, siendo su finalidad:

- SIF verificables o VERI*FACTU: sirve para que el destinatario pueda cotejar o comprobar si el correspondiente registro de facturación se encuentra en poder de la AEAT o no, lo que se podrá efectuar desde cualquier dispositivo que incorpore una cámara y tenga acceso al reconocimiento del QR para obtener la URL y conexión a la web. El destinatario recibirá una respuesta en el sentido de existir o no esa factura en el archivo de la AEAT.
- SIF no verificable: el destinatario, por medio del código QR, remite la información a la AEAT, dejando así constancia de la existencia de la factura misma y su contenido esencial, que servirá para un posible contraste futuro por parte de la AEAT. La respuesta que dará la AEAT será la de «factura no verificable».

Indudablemente, el código QR figura en las facturas (sean completas u ordinarias o simplificadas) que se expidan a través de los SIF afectados por el Reglamento SIF, por lo que no debe incorporarse a otros documentos que no tengan esta naturaleza, como son los albaranes, presupuestos, notas de entrega o abono o análogos.

Además, en tanto nos referimos a los SIF, los empresarios o profesionales que estén obligados al SII o hayan optado por él no están obligados a dar cumplimiento a esta obligación, al no quedar afectados por el Reglamento SIF, salvo que estos empresarios opten por aplicar estas modalidades de facturación en sistemas SIF.

6.3.7. Entrada en funcionamiento

Al igual que para la facturación electrónica, se establece una entrada en funcionamiento de forma escalonada, aun cuando ambos sistemas no son coincidentes:

- Para los contribuyentes del IS: estos obligados tendrán adaptados los sistemas informáticos a las características y requisitos del reglamento y su normativa de desarrollo antes del 1 de enero de 2026.
- Resto de obligados tributarios (contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas, contribuyentes del IRNR que obtengan rentas mediante establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar a sus miembros): deberán tener operativos los sistemas informáticos adaptados a las características y requisitos del reglamento y su normativa de desarrollo antes del 1 de julio de 2026.
- Productores y comercializadores de los sistemas informáticos, en relación con sus actividades de producción y comercialización de estos sistemas: deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial de desarrollo del reglamento (Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, publicada el 28 de octubre, por lo que debe considerarse como plazo máximo antes del 29 de julio de 2025). No obstante, en relación con los sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes de este último plazo, deberán estar adaptados al contenido del reglamento con anterioridad a las fechas indicadas del 1 de enero de 2026 y 1 de julio de 2026.
- Servicio público de recepción de registros: en el plazo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial que desarrolle el reglamento, estará disponible en la sede de la AEAT el servicio de recepción de los registros de facturación remitidos por los sistemas de emisión de facturas verificables, siendo por tanto el plazo máximo el mismo que el previsto en el punto anterior.

7. Modelos de autoliquidación o declarativos relativos al IVA

7.1. Modelo 303, «IVA. Autoliquidación»

Por la Orden HAC/819/2024, de 30 de julio, se aprobó el modelo 303 de autoliquidación del IVA, esencialmente para adaptarlo a la implantación del nuevo sistema de rectificación de autoliquidaciones. Se ha incluido para ello un nuevo apartado 5 en la página 3 del modelo donde se hará constar si la autoliquidación es rectificativa de otra anterior y el número de justificante de esta última, así como la expresión del motivo de la rectificación.

Asimismo, en esta misma página 3, apartado 3, relativo al resultado, se cumplimentarán en su caso las casillas 108 (exclusivamente para determinados supuestos de autoliquidación rectificativa por discrepancia de criterio administrativo que no deban incluirse en otras

casillas), 70 (resultado a ingresar correspondiente a la anterior autoliquidación o liquidación administrativa del ejercicio y periodo objeto de autoliquidación, que se cumplimentará exclusivamente en el supuesto de autoliquidación rectificativa) y 109 (devoluciones acordadas por la AEAT como consecuencia de la tramitación de anteriores autoliquidaciones o liquidaciones administrativas correspondientes al ejercicio y periodo de autoliquidación, cumplimentándose solo en el supuesto de autoliquidación rectificativa).

Finalmente, en la página 6 del modelo se incluye la casilla 111, relativa a rectificación, para reflejar la parte del resultado negativo de una autoliquidación rectificativa que corresponde al resultado positivo de la autoliquidación rectificativa, esté ingresado o no, y que puede suponer, según los casos, una devolución de ingresos efectuados indebidamente, una modificación de importes aplazados, fraccionados o con reconocimiento de deuda una modificación de importes domiciliados o una combinación de los casos anteriores.

El modelo exige ya una nueva adaptación a los tipos impositivos vigentes el 1 de enero de 2025, por lo que existen algunas casillas que no serán objeto de cumplimentación a partir de esta fecha en el apartado de IVA devengado del régimen general, como son las que figuran con los números 165, 166 y 167, por un lado, y 153, 154 y 155, por otro, referidas a los tipos impositivos reducidos temporalmente que estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2024, y otro tanto ocurrirá con las que figuran con los números 16, 17 y 18 respecto de los recargos de equivalencia por los tipos anteriores.

Sin embargo, las casillas referenciadas con los números 150, 151 y 152 sí pueden ser objeto de cumplimentación en cuanto el tipo impositivo del 0 %, tipo indefinido de acuerdo con el artículo 91.cuatro de la LIVA.

7.2. Modelos 322 y 390

La Orden HAC/1167/2024, de 17 de octubre, modifica el modelo 322 de autoliquidación individual y mensual del IVA, así como el modelo 390 de declaración resumen anual del IVA, para recoger los tipos impositivos reducidos temporales vigentes hasta el 31 de diciembre de 2024, por lo que, al igual que se ha señalado en el apartado anterior, en 2025 deberían ser adaptados nuevamente a la estructura de tipos impositivos actualizados a este ejercicio.

Otro tanto ocurre respecto del modelo de declaración informativa anual 390.

7.3. Modelo 036

Aun cuando no se trata de un modelo específico para el IVA, debe reseñarse la modificación de los modelos de declaración censal efectuada a través de la Orden HAC/1526/2024,

de 11 de diciembre, siendo la novedad más trascendente la eliminación del modelo 037, de manera que, a partir del 1 de enero de 2025, todas las declaraciones censales deberán efectuarse a través del 036.

8. Directiva (UE) 2025/516 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, el IVA en la era digital

8.1. Cuestiones generales

Aun cuando se pueden establecer antecedentes anteriores, desde el año 2020, en el seno de la UE se venía trabajando en el denominado «Paquete sobre el IVA en la era digital»³⁰. Con fecha 8 de diciembre de 2022, se publicaron las tres propuestas que comprende este paquete: la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA para la era digital (COM(2022) 701 final); la Propuesta de Reglamento del Consejo (UE) 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia del IVA necesarias en la era digital (COM(2022) 703 final), y la Propuesta de Reglamento de ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA.

El proceso legislativo concluye con la aprobación de la Directiva (UE) 2025/516 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital; el Reglamento (UE) 2025/517 del Consejo, de 1 de marzo de 2025, por el que se modifica el Reglamento (UE) 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia del IVA necesarias en la era digital, y el Reglamento de ejecución (UE) 2025/518 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por el que se modifica el Reglamento de ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA.

De estas tres normas, es la primera la más trascendente y la que obliga a los Estados miembros a transponerla; lo que se va a efectuar de forma escalonada, al establecer distintas fechas a partir de las cuales las modificaciones de la Directiva IVA tendrán efectos, esto es, los Estados miembros deberán ir adaptando sus normativas para recoger las novedades

³⁰ Denominación dada, por ejemplo, en el anexo de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. «Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoya la estrategia de recuperación» (COM(2020) 312 final). En relación con esta comunicación, el Parlamento Europeo aprobó una resolución (texto P9_TA(022)0082), y en el anexo de esta resolución se recogen recomendaciones respecto al contenido de la propuesta de la Comisión. Se trata de un paquete de medidas conocido también por sus siglas en inglés, VIDA (*VAT in the Digital Age*).

legislativas en cuatro fases diferentes. A continuación, se efectúa una mera enumeración de las materias a las que afecta la nueva normativa sin realizar un análisis exhaustivo, teniendo en cuenta que su finalidad no es solo adecuar la Directiva IVA a la era digital, pues comprende otras medidas que pretenden atajar el fraude o abuso que puede darse en algunas actividades u operaciones sujetas al impuesto.

8.2. Medidas con efectos a partir de la entrada en vigor de la Directiva VIDA

La primera medida, con fecha de entrada a la entrada en vigor de la Directiva (UE) 2025/516, lo que se produce a los 20 días de su publicación en el DOUE (25 de marzo de 2025), permite que los Estados miembros puedan implantar a partir de este momento la facturación electrónica en la forma que se ha expuesto en el apartado anterior referido a esta materia, añadiendo un párrafo en los artículos 218 y 232 de la Directiva IVA.

8.3. Medidas con efecto a partir del 1 de enero de 2027

El siguiente grupo de medidas, con efectos a partir del 1 de enero de 2027, afectará a las siguientes materias:

8.3.1. Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital

Se modifica el artículo 14 bis de la Directiva IVA (art. 8 bis de la LIVA) para ampliar el marco objetivo de aplicación. Se distinguen dos supuestos, el de ventas a distancia de bienes importados cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, que se mantiene, y el de las entregas de bienes en el interior de la Unión por parte de un empresario o profesional no establecido en la Unión a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal. Se amplía este último supuesto para recoger como destinatarios a los que resulta de aplicación este sistema respecto de sujetos pasivos o personas jurídicas que no tengan la condición de sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 3.1 de la Directiva IVA (art. 14 de nuestra LIVA). Por tanto, cuando los destinatarios sean estas últimas personas o entidades, también se aplicará el sistema de ventas a distancia de bienes importados.

De esta forma, por ejemplo, cuando un empresario que realice exclusivamente operaciones exentas y adquiera bienes cuyo valor intrínseco no supere los 150 euros, cumpliendo el resto de las condiciones de nuestro artículo 8 bis, se considera una entrega de bienes facilitada a través de una interfaz digital, aplicándose este régimen; lo que tiene sentido, dado que, al igual que los consumidores finales, este tipo de empresarios o profesionales o

personas jurídicas que no tengan la condición de empresarios o profesionales (por ejemplo, un ayuntamiento que no realiza actividades económicas sujetas al impuesto) no generan el derecho a deducir el IVA soportado, recibiendo en este aspecto un tratamiento análogo a los consumidores finales.

8.3.2. Ventanilla única (régimen exterior de la Unión)

Respecto del régimen exterior de la Unión, se amplía su marco objetivo para comprender todas las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios no establecidos en la Unión a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos (operaciones B2C), al margen de si el destinatario de los servicios se encuentra establecido o reside o no en el territorio de la Unión (hasta ahora, solo se comprenden en este régimen las prestaciones de servicios a destinatarios establecidos en la Unión).

8.3.3. Regímenes especiales de ventanilla única

En general, para todos los regímenes especiales de ventanilla única se modifican los preceptos referidos al derecho a la deducción para aclarar que los empresarios o profesionales acogidos a ellos no podrán deducir las cuotas soportadas en los Estados miembros de consumo, pero solo respecto de las operaciones acogidas a los distintos regímenes de ventanilla única, debiendo acudir a la vía de la devolución a no establecidos y a sus directivas reguladoras.

Se mantiene el derecho a incluir las cuotas soportadas en la autoliquidación por el régimen general del impuesto cuando el sujeto pasivo, además de las operaciones por las que se acoge a los regímenes, realice otras operaciones sujetas al impuesto por las que deba presentar estas autoliquidaciones.

8.3.4. Umbral aplicable a los sujetos pasivos que realizan entregas de bienes intracomunitarias y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y electrónicas (servicios TRE)

El artículo 5 *quater* de la Directiva IVA (art. 73 de la LIVA) establece un umbral de 10.000 euros anual por debajo del cual las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas tributan en el Estado miembro de salida de los bienes o donde se encuentre establecido el prestador, pudiendo, no obstante, optar el empresario y renunciar a esta posibilidad.

El legislador de la Unión aclara la norma exclusivamente respecto de los bienes (sin que se modifique lo establecido para las prestaciones de servicios TRE) para garantizar que solo se incluyan en el cálculo del umbral de 10.000 euros las ventas intracomunitarias a distancia de bienes entregados desde el Estado miembro en el que esté establecido el sujeto pasivo,

pero no las ventas a distancia realizadas a partir de existencias de bienes que se encuentren físicamente en otro Estado miembro.

8.3.5. Devengo y criterio de caja

El artículo 66 de la Directiva IVA regula unas excepciones a la regla general del devengo que permiten diferir el momento en que tiene lugar.

Se efectúan algunas modificaciones esencialmente técnicas para precisar algunos términos y para recoger también dos exclusiones más a las previstas hasta ahora, de forma que no se aplicará este diferimiento respecto de las operaciones acogidas a los regímenes especiales de ventanilla única exterior de la Unión (servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Unión) y al de la Unión (ventas intracomunitarias a distancia de bienes, entregas de bienes dentro de un Estado miembro efectuadas a través de interfaces electrónicas que faciliten dichas entregas y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo).

En concordancia con ello, el artículo 167 bis de la Directiva IVA también sufre una modificación técnica para precisar el momento en el que puede ejercitarse el derecho a la deducción por parte de los sujetos pasivos que apliquen el devengo siguiendo el criterio de diferimiento del artículo 66 bis.

Estamos ante preceptos que facultan a los Estados miembros para recoger estas reglas, lo que nuestro legislador ha efectuado estableciendo el régimen especial del criterio de caja, si bien este se separa ampliamente de estas reglas, pudiendo señalarse que no se ajusta a la Directiva IVA en varias de las condiciones que impone³¹.

8.4. Medidas con efecto a partir del 1 de julio de 2028

8.4.1. Plataformas facilitadoras de alquileres o transportes de viajeros

Si bien la medida puede aplazarse por los Estados miembros hasta el 1 de enero de 2030, se establece un sistema de tributación para las plataformas que faciliten servicios

³¹ Así, se separa, entre otros extremos, en la fijación de un plazo máximo de diferimiento o en la exigencia de seguir también el criterio de caja a los destinatarios de las operaciones, aun cuando no hayan optado por la aplicación del régimen especial que, por otra parte, la Directiva IVA no lo configura como una, sino como una regla especial de concreción del devengo. Seguramente, el conjunto de condiciones que impone, que obliga tanto al sujeto pasivo acogido al régimen como a quienes se relacionan con él, haya hecho que no sea un régimen especialmente atractivo para los empresarios o profesionales. Un análisis más exhaustivo de este régimen puede verse en Longás Lafuente (2013).

de arrendamiento o alquiler de alojamientos de corta duración (máximo 30 noches) o de servicios de transporte de viajeros por carretera entre dos puntos de la Unión, pasando a tener la condición de sujeto pasivo asimilado (*deemed supplier*, lo que supone una ficción jurídica), salvo que el proveedor subyacente facilite un NIF a efectos del IVA expedido en el Estado miembro en el que se efectúe la prestación y declare al sujeto pasivo que facilita la prestación que repercutirá el impuesto devengado por el servicio.

Lo primero que debe puntualizarse es la delimitación conceptual de ambos servicios:

- Por servicio de transporte de pasajeros o viajeros³² por carretera se considera aquel que es efectuado entre dos puntos del territorio de la Unión a efectos del IVA, incluyendo, por tanto, aquellos trayectos que se inician y finalizan en el mismo territorio de un Estado miembro, como los que se inician en uno y concluyen en el territorio de otro Estado miembro. En principio, el marco de aplicación es amplio, si bien debe matizarse que se ha incluido el término «carretera» y no «vía pública», «calle», «camino» o similar³³, por lo que ya encontramos un posible foco de conflicto³⁴.
- Por alquiler de alojamientos de corta duración se entiende el efectuado a la misma persona durante un máximo de 30 noches.

Quedan excluidos de esta tributación:

- Indudablemente, la regla no se aplica cuando la operación queda comprendida en el régimen especial de las agencias de viajes, en tanto ambos servicios, el transporte y el alojamiento, son los configuradores del marco objetivo que comprenden los servicios propios de un viaje objeto de este régimen especial.
- Los Estados miembros pueden excluir también estos servicios cuando se realicen al amparo del régimen de franquicia, si bien en este caso se precisa de información al Comité IVA, que publicará una lista exhaustiva de los Estados miembros que hayan hecho uso de dicha facultad. En tanto España no ha recogido este régimen de franquicia, lo que supone, cuando menos, en determinados aspectos, un incumplimiento de la Directiva IVA, no resultará de aplicación este supuesto de exclusión.

³² Ambas denominaciones figuran en la directiva.

³³ Basta acudir al *Diccionario de la Lengua Española* de la RAE para comprender que no estamos ante términos sinónimos.

³⁴ Entre otros, la dificultad de concretar la tributación si el viaje se realiza parcialmente por carretera, lo que ocurre en numerosas ocasiones en trayectos cortos dentro de una conurbación o en grandes ciudades, o entre estas y algunos centros de las mismas a los que debe acudirse por carretera.

La tributación será la siguiente:

- El alquiler de alojamiento ininterrumpido a una misma persona por un máximo de 30 noches se estimará como servicio con función similar a los prestados por la hostelería, pudiendo los Estados miembros imponer limitaciones y condiciones a esta medida, lo que implicará una clara falta de armonización en el ámbito territorial de la Unión que, si bien puede tener sentido desde el punto de vista de las reglas de localización, puede llevar a cierto grado de distorsión de la competencia. De otra parte, no se distingue en función de la condición o naturaleza del destinatario, por lo que en este sentido resultará aplicable en cualquier caso.
- La prestación de servicios consistente en facilitar a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo mediante el uso de una interfaz electrónica, un mercado, una plataforma, un portal u otros medios similares se considerará realizada en el lugar donde se haya producido la operación subyacente; teniendo por tanto esta prestación *vis atractiva* para determinar el Estado miembro que puede exigir la tributación.
- La prestación de servicio que realiza el proveedor subyacente (en general, en el caso del alojamiento, el propietario del inmueble o quien tenga un derecho de uso sobre el mismo que le permita realizar este tipo de operaciones, como es el usufructo) a la interfaz facilitadora estará exenta del IVA.
- En cuanto al derecho a la deducción, se considera que, cuando un sujeto pasivo ha recibido y prestado estos servicios, dichas prestaciones no afectarán al derecho a deducción de dicho sujeto pasivo, con independencia de si el IVA es deducible con respecto a dichas prestaciones de servicios.
- Se imponen obligaciones formales a las plataformas digitales, en cuanto deberán llevar un libro registro detallado de las operaciones en las que se convierten en sujeto pasivo asimilado, y conservarlo durante 10 años a partir del final del ejercicio en el que se haya realizado la operación, pudiendo ser solicitado por vía electrónica por los Estados miembros interesados.
- En tanto el supuesto se aplica a interfaces o plataformas que faciliten la prestación del servicio, al igual que respecto de otros servicios o bienes, como ocurre con las ventas a distancia de bienes, era preciso delimitar qué se entiende por facilitar, por lo que se incluyen los nuevos artículos 9 ter a 9 octies en el Reglamento de ejecución (UE) 282/2011 para regular esta materia respecto de estos dos servicios de alojamiento y transporte.

Debe tenerse en cuenta, como se ha expresado anteriormente, que España tiene intención de aplicar estas medidas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor en el ámbito de la Unión.

8.4.2. Transferencias (*transfers* o autoconsumos intracomunitarios) de bienes por un empresario desde el territorio de un Estado miembro al de otro

Se establece una nueva ventanilla única para este tipo de operaciones que permite la simplificación en la gestión del impuesto, evitando el registro por parte del sujeto pasivo en los distintos Estados miembros de llegada de los bienes, de manera que este se identificará exclusivamente en un Estado miembro.

El marco objetivo de bienes a los que se aplica queda delimitado positiva y negativamente:

- Por transferencia de bienes propios se entiende la transferencia de bienes a otro Estado miembro de conformidad con el artículo 17.1 de la Directiva IVA, esto es, cualquier expedición o transporte de un bien mueble efectuado por el sujeto pasivo o por su cuenta fuera del territorio del Estado miembro donde se hallan los bienes al territorio de otro Estado miembro, para las necesidades de su empresa. No se consideran como tales determinadas transferencias (en nuestra LIVA se recoge tanto la noción general como los supuestos excluidos en el art. 9.3).
- A fin de evitar situaciones de fraude, se eliminan de este sistema, no declarándose de esta forma, las transferencias de bienes respecto de las que no existe un derecho a la deducción total del impuesto en el Estado miembro de llegada.

Se trata de un sistema de tributación optativo (tanto la opción como la renuncia o la modificación se efectuará por vía electrónica), si bien, desde que se opta, resultará obligatoria la tributación por este sistema de todas las transferencias realizadas.

Se agruparán las operaciones por periodos mensuales, presentando declaración electrónica, suministrando información por cada Estado miembro de remisión y de llegada de los bienes, no declarándose en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (si bien, como se indicará a continuación, sufrirá importantes modificaciones en 2030).

Al igual que en la actualidad, deberán llevarse los libros registro de estas operaciones, si bien se amplía el plazo de conservación a los 10 años, en concordancia con otras obligaciones formales cuando en las operaciones participan distintos Estados miembros.

Se mantiene la exención para las entregas de bienes que consistan en transferencias de bienes con destino a otro Estado miembro, a las que les resultarían de aplicación las exenciones previstas para las entregas intracomunitarias de bienes.

De otra parte, se establece una obligación formal en relación con el transporte de las mercancías que supongan una transferencia intracomunitaria, obligación ajena o no incluida en el régimen especial, pero que tiene relación con este tipo de operaciones. Así, cuando un sujeto pasivo transfiera bienes a otro Estado miembro de conformidad con el artículo 17.1

por cuenta de otro sujeto pasivo, el primero deberá informar al segundo, a más tardar, en el momento del transporte o de la expedición de los bienes, de que estos están siendo transferidos o van a serlo, si la transferencia no se efectúa a petición expresa del segundo. Esta obligación, creada como consecuencia de una situación habitual en la que el sujeto pasivo proveedor desconocía cuándo se transportaban los bienes, generalmente, cuando vendía a través de un intermediario, que era el que se encargaba de transportar los bienes desde un Estado miembro a otro, se impone ahora a fin de que el proveedor pueda declarar adecuadamente las operaciones consistentes en transferencias.

8.4.3. Ventas en consigna

El legislador de la Unión estableció un sistema de tributación para las ventas en consigna que, dado el régimen de declaración y tributación de los *transfers* que se establece ahora, deja de tener sentido.

Por ello, desaparece a partir del 1 de julio de 2028 este sistema de tributación de las ventas en consigna, que quedará integrado en el régimen de ventanilla única de las transferencias intracomunitarias que se crea con la misma fecha, si bien, dada la posibilidad de que existan ventas en consigna en el momento de la entrada en vigor respecto de las que todavía no se ha efectuado la entrega interior en el Estado miembro de llegada (un año desde el transporte o expedición de las mercancías), se prevé un régimen transitorio que concluirá el 30 de junio de 2029 respecto de los bienes que estén en depósito hasta ese fecha en el Estado miembro de llegada de los bienes.

8.4.4. Ventanilla única de la Unión

El marco objetivo de aplicación el régimen se amplía para incluir dos tipos de operaciones:

- Las entregas interiores de bienes realizadas por empresarios no establecidos en el Estado miembro donde se lleva a cabo la entrega siendo destinatarios los particulares (se trata, por tanto, de operaciones B2C).
- Las entregas de bienes con instalación o montaje, gas, electricidad o a bordo de un barco, un avión o un tren.

8.4.5. Inversión del sujeto pasivo

El artículo 194 de la Directiva IVA regula el mecanismo conocido en nuestro ámbito interior como de inversión el sujeto pasivo, si bien la norma europea lo que regula es quién es el deudor del impuesto devengado frente a la Hacienda pública.

Este sistema se ha configurado como medida tanto de simplificación en la gestión del impuesto como también de lucha contra el fraude, recogién dose como una opción que pueden adoptar los Estados miembros.

Ahora se amplía de forma obligatoria, en cuanto el precepto utiliza un verbo imperativo, para las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales no establecidos ni identificados en el Estado miembro donde se devenga el IVA cuando el adquirente si está identificado en dicho Estado miembro.

Adicionalmente, cuando la entrega o la prestación gravada se realice por un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro en el que sea deudor del IVA (donde se realice el hecho imponible), los Estados miembros, de acuerdo con las condiciones que determinen, podrán establecer que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios.

Todo lo anterior no resultará de aplicación cuando estemos ante operaciones que se acojan al régimen especial de revendedores, lo que se regula en la LIVA como régimen especial de bienes usados.

8.4.6. Fecha de expedición de facturas

Se amplía el marco objetivo de las facturas que pueden emitirse hasta el día 15 del mes siguiente al del devengo recogido en el artículo 222 de la Directiva IVA, de forma que comprenderán las entregas intracomunitarias de bienes (art. 138 de la Directiva IVA) las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo conforme a los artículos 194 y 196 de la directiva, que constituyen las reglas generales de esta medida; si bien su duración será corta, pues, como seguidamente se expondrá, a partir de 2030 se imponen plazos más reducidos de emisión de estas facturas.

8.5. Medidas con efecto a partir del 1 de julio de 2030

8.5.1. Factura electrónica, delimitación

Se da nueva redacción a diversos artículos de la Directiva IVA referidos a la facturación electrónica con el fin de delimitar con mayor precisión tanto su noción como su contenido y poner fin a la fragmentación actual derivada de la aplicación por parte de los Estados miembros de sistemas de suministro de información divergentes, logrando así una armonización en esta materia.

La noción de factura electrónica se modifica al considerarse como tal aquella que contiene la información requerida por la Directiva IVA y que, al menos en relación con los datos citados en los artículos 262 y 271 ter, haya sido expedida, transmitida y recibida en un formato electrónico estructurado que permita su tratamiento automatizado y electrónico, así como al realizar los suministros digitales de información a la Administración.

No obstante, las facturas híbridas que combinen datos integrados en un formato estructurado y datos integrados en un formato no estructurado y legible por un lector humano deben quedar amparadas por la definición de factura electrónica si dichas facturas incluyen todos los datos que deben notificarse en un formato estructurado.

La Unión establece que los sistemas informáticos de facturación serán privados como regla general, si bien se permite que los Estados miembros puedan permitir, asimismo, la utilización de un portal público, lo que en el caso de España se encuentra en pleno desarrollo de implantación, como se ha expuesto.

8.5.2. Derecho a la deducción

Como seguidamente se expondrá, los Estados miembros podrán exigir que los sujetos pasivos establecidos o identificados a efectos del IVA en sus territorios envíen por vía electrónica a sus autoridades tributarias datos sobre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a sí mismos o a otros sujetos pasivos en sus territorios; añadiéndose respecto al derecho a la deducción o devolución del IVA que, cuando la operación esté sujeta a los requisitos de suministro de información, podrán disponer que, de conformidad con las condiciones que hayan establecido, el adquirente o destinatario deduzca o reclame el IVA adeudado o pagado solo si cuenta con una factura electrónica emitida de conformidad con los requisitos o este quede condicionado a la posesión de una factura correctamente expedida de acuerdo con las reglas que se delimitan en la Directiva IVA.

Recordemos que España está implantando ya este sistema de facturación electrónica para las operaciones B2B, lo que llevará a plantearse, en tanto no entre en vigor la directiva y se modifique la norma interna para recoger esta condición, el derecho a deducir cuando el destinatario no esté en posesión de una factura electrónica, pero cuente con un documento acreditativo que acredite la realización de la operación, debiendo acudir para ello a la doctrina establecida respecto del incumplimiento de requisitos formales tanto por el TJUE como por el TS en el ámbito interno³⁵.

³⁵ Nos encontramos ante una materia que ha sido objeto de una abundante conflictividad y que aún ahora plantea dudas en relación con los efectos del incumplimiento de la obligación formal en que consiste la tenencia o posesión del documento justificativo del derecho a la deducción. Véase en este sentido la jurisprudencia reciente del TJUE en relación con lo expuesto: Sentencia de 22 de noviembre de 2024, asunto C-624/23, ASEM Remont; y Auto de 14 de febrero de 2025, asunto C-270/24, Granulines invest.

A este respecto, se establece en el artículo 218 que tanto las facturas electrónicas como los documentos o mensajes en papel o en formatos electrónicos distintos de las facturas electrónicas cumplirán las condiciones indicadas para ser consideradas aceptables como facturas.

8.5.3. Factura electrónica y operaciones intracomunitarias

La factura electrónica para este tipo de operaciones resultará obligatoria en formato estructurado, exigiéndose también en las operaciones en las que se aplican los nuevos supuestos subjetivos obligatorios de inversión del sujeto pasivo. El formato de esta factura electrónica se basará en el estándar europeo, no siendo obligatoria la aceptación del destinatario para emitir este tipo de facturas.

Resulta trascendente el nuevo plazo para expedir las facturas en operaciones intracomunitarias, que será de 10 días desde el devengo (actualmente es hasta el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicia el transporte o expedición).

8.5.4. Operaciones internas y factura electrónica

Se configura como regla general en este tipo de operaciones y, si bien se recomienda el formato estándar europeo, los Estados miembros puede seguir permitiendo el uso de otros estándares, así como facturas en papel o formatos electrónicos distintos de la factura electrónica estructurada (en este caso puede exigirse la aceptación por el destinatario).

8.5.5. Suministro digital de información de operaciones intracomunitarias para las entregas transfronterizas de bienes y las prestaciones de servicios dentro de la Unión realizadas entre sujetos pasivos

Se pretende introducir un sistema que permita obtener a los Estados miembros información inmediata sobre este tipo de operaciones, cuya finalidad es la lucha contra el fraude. Para conseguir que este sistema sea eficiente, es preciso que la información llegue a la Administración tributaria sin demora, por lo que el plazo para la expedición de una factura en las operaciones intracomunitarias debe reducirse desde la fecha del devengo. En este sentido, para las entregas intracomunitarias de bienes (definidas en el art. 138 de la Directiva IVA), las facturas se expedirán, a más tardar, 10 días después del devengo.

Para ello, como se ha expuesto, debe documentarse la factura electrónicamente, convirtiéndose el uso de este tipo de facturación en el sistema por defecto para la expedición de facturas, si bien la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros para permitir otro tipo de facturas en relación con entregas y prestaciones internas.

De esta forma, se transmitirá la información operación por operación (no de forma agregada por un periodo mensual o trimestral) directamente por el sujeto pasivo o por un tercero que actúe en su nombre de manera inmediata, pudiendo efectuarse a través del archivo electrónico de la factura electrónica. Esta obligación sustituirá al modelo de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (en nuestro territorio español, el modelo 349) al estar incluidas estas operaciones en el ámbito de aplicación del suministro digital de información, con datos más detallados que en la declaración recapitulativa y de forma más rápida. Así, los sujetos pasivos suministrarán datos adicionales, como los datos bancarios, a fin de que las Administraciones tributarias puedan realizar un seguimiento no solo de los bienes, sino también de los flujos financieros.

No obstante, los Estados miembros podrán optar por no exigir el cumplimiento de esta obligación de suministro de información en relación con las adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios cuando el proveedor garantice este suministro.

Respecto de las entregas intracomunitarias de bienes, a fin de garantizar la correcta tributación y evitar el fraude, se eleva a requisito material, en correspondencia con el actual requisito de declarar la operación en el modelo recapitulativo, esta obligación de suministro de información, de manera que, de no efectuarse, no resultará de aplicación la exención por este tipo de operaciones.

En cuanto a los plazos de transmisión de la información, se distinguen dos grupos: i) respecto de entregas intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios intracomunitarias, será en el momento en el que se emita la factura, si bien el plazo es de cinco días desde la fecha de la factura electrónica cuando esta es emitida por un tercero en nombre del proveedor del bien o del servicio; y ii) para las adquisiciones intracomunitarias de bienes y de servicios, el plazo será también de cinco días desde la recepción de la factura electrónica por el destinatario.

8.5.6. Facturación e inversión del sujeto pasivo

De forma análoga a las operaciones intracomunitarias anteriores, en las entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo adquirente o destinatario sea deudor del IVA conforme a los artículos 194 a 197 (supuestos de inversión del sujeto pasivo), las facturas se expedirán, a más tardar, 10 días después del devengo y, en el caso de pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, se emitirá la factura, a más tardar, en el plazo de los días siguientes a la recepción del pago anticipado.

8.5.7. Facturas recapitulativas

Dos son las novedades que se introducen:

- De un lado, el plazo máximo de emisión de facturas recapitulativas (aquellas que agrupan operaciones realizadas en un mismo mes civil) para supuestos de entregas intracomunitarias de bienes e inversión del sujeto pasivo, en cuyo caso, este tipo de facturas se emitirá, a más tardar, 10 días después del final del mes civil al que se refieran.
- De otro, como medida antifraude, se autoriza a los Estados miembros para excluir la posibilidad de emitir facturas recapitulativas en determinados sectores sensibles al fraude, debiendo informar al Comité del IVA.

8.5.8. Contenido de las facturas

Se modifica el artículo 226 de la Directiva IVA para exigir determinadas menciones que deben contener las facturas, esto es, nos encontramos ante datos obligatorios que deben figurar en las facturas:

- La mención «operación triangular» si nos encontramos ante esta circunstancia.
- En caso de factura rectificada, el número secuencial que identifica la factura corregida.
- Los números de las cuentas bancarias o los números de las cuentas virtuales, del proveedor o cualesquiera otros identificadores que identifiquen sin ambigüedades las cuentas del proveedor, a las que pueden pagar la factura sus destinatarios. Se entiende siempre que el pago se produzca a través de estos medios.

8.5.9. Facturación electrónica y aceptación del destinatario

El artículo 232 de la directiva condicionaba el uso de la factura electrónica a su aceptación por el receptor. Ahora se suprime esta condición respecto de la expedición de facturas a un sujeto pasivo o a una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo, si bien se establecen determinadas facultades para que los Estados miembros puedan requerir esta aceptación que, en el caso de España no existe, pues, como se ha expuesto, la facturación electrónica en operaciones B2B resulta obligatoria sin que se exija la aceptación del destinatario.

8.5.10. Suministro digital de información para supuestos de autoconsumo, entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre sujetos pasivos en un mismo territorio nacional

Como se ha indicado, la Unión quiere atajar la fragmentación nacional en esta materia para lograr una armonización adecuada que permita garantizar este suministro de

información por cada operación, permitiendo el cotejo de datos, aumentando la capacidad de control de las Administraciones tributarias y creando un efecto disuasorio respecto del incumplimiento. Esta armonización permitirá, además, reducir los costes de cumplimiento cuando el empresario o profesional opere en diversos Estados miembros.

Lo hace actuando sobre dos tipos de operaciones, las intracomunitarias, a las que antes se ha hecho alusión, y las operaciones interiores, regulando de forma extensa esta materia³⁶.

Aun cuando España ya ha diseñado este sistema de suministro de información a través de la factura electrónica y los SIF, a los que antes se ha aludido, la Unión ha regulado también este sistema permitiendo a los Estados miembros exigir que los sujetos pasivos establecidos o identificados a efectos del IVA en sus territorios envíen por vía electrónica a sus autoridades tributarias datos sobre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a sí mismos (autoconsumos) o a otros sujetos pasivos en sus territorios; si bien se permite limitar la obligación respecto de determinadas categorías o sectores de sujetos pasivos.

Respecto de los plazos de transmisión de la información, son análogos a los examinados en el punto anterior, si bien, en el caso de España, respecto del SII el plazo nacional es más breve, de cuatro días, lo que exigirá una adaptación a la norma europea.

8.6. Medidas con efecto a partir del 1 de enero de 2035

La Unión pretende la convergencia de las informaciones nacionales o suministro digital de información para operaciones interiores a partir de 2035 entre todos los Estados miembros.

8.7. Ventanilla única para importaciones (*import one-stop shop* -IOSS-)

La pretensión inicial del legislador europeo era la de ampliar este sistema de tributación estableciendo un sistema de ventanilla única para las importaciones.

³⁶ Se inserta una sección 1 al título XI, capítulo 6, de la Directiva IVA (Requisitos de suministro digital de información para las entregas transfronterizas de bienes y las prestaciones de servicios dentro de la Comunidad realizadas entre sujetos pasivo), dando nueva redacción a los artículos 262 a 264 y suprimiendo los artículos 265 a 271, e introduce una nueva sección 2 (Requisitos de suministro digital de información para los casos de autoconsumo y entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre sujetos pasivos dentro del territorio de un Estado miembro) que comprende los nuevos artículos 271 bis a 271 quater.

No obstante, a pesar de que el trabajo legislativo se encontraba en un estado avanzado, finalmente ha decaído de la reforma aprobada por la Directiva VIDA, y se prevé su inclusión en la reforma de la tributación aduanera que se encuentra en proceso en el seno de la Unión.

Referencias bibliográficas

- Blasco Delgado, C. (2024). Desafíos de las nuevas autoliquidaciones rectificativas: el derecho al error y a discrepar a debate. En M. J. Lucas Durán, I. Suberbiola Garbizu (coords.) e I. Merino Jara (dir.), *Procedimientos tributarios* (pp. 659-726). La Ley.
- Blázquez Lido, A. (2023). El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de economía circular. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 5-68. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18681>
- Génova Galván, A. (2024). La rectificación de la autoliquidación tributaria. Las autoliquidaciones rectificativas. *Hacienda Canaria*, 61, 13-60.
- González Martínez, M. T. (2024). A propósito de las autoliquidaciones rectificativas. *Revista Técnica Tributaria*, 145, 305-313.
- Iglesia Chamarro, M.^a A. de la (1998). La convalidación parlamentaria del decreto ley en España. *Revista de las Cortes Generales*, 44, 7-61.
- Longás Lafuente, A. (2013). El régimen especial del criterio de caja. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 369, 7-56. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2013.6483>
- 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>
- Orena Domínguez, A. (2024). El derecho al error y las autoliquidaciones rectificativas. *Forum Fiscal: La Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, 307.
- Villegas Almagro, Y. (2024). Las autoliquidaciones rectificativas y la consecuente pérdida de garantías para los contribuyentes. *Documentos IEF*, 2.

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 centros privados especializados en las materias anteriormente indicadas. <https://orcid.org/0000-0002-9582-1404>