

# Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2019

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

No han sido numerosas las modificaciones que el IVA ha sufrido en el ejercicio 2018, siendo las más trascendentes las que se han producido con las normas publicadas a partir de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018.

En este artículo se van a analizar estas modificaciones teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia LIVA a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando esencialmente la Ley de presupuestos de 2018, el paquete legislativo aprobado por el Consejo de Ministros de 28 de diciembre, la Resolución de 31 de diciembre de 2018 de la Dirección General de Tributos relativa al tratamiento de bonos canjeables y las órdenes que afectan a los modelos de autoliquidación e informativos del IVA.

Es de destacar, sin embargo, la importancia de las novedades que se prevén para un futuro próximo, consecuencia de la armonización europea de este impuesto, y que obligan a los empresarios y profesionales a tenerlas en cuenta para adaptar sus procedimientos a estas seguras modificaciones en materia de IVA, por lo que al final de este artículo se alude brevemente a estos cambios próximos, cuyas normas europeas están ya aprobadas.

**Palabras clave:** IVA; bonos canjeables; devolución del IVA en régimen de viajeros; exenciones a agrupaciones; servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica; régimen especial simplificado; régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; facturación.

**Cómo citar:** Longás Lafuente, A. (2019). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 81-146.



# New developments on value added tax for 2019

Antonio Longás Lafuente

## Abstract

There have not been many developments on value added tax throughout tax year 2018, except for those included in the General Budget Law 6/2018 for fiscal year 2018, which have been the most significant.

The present paper covers those amendments following the structure of the VAT Law itself aimed at of being didactic in the explanation of the novelties, considering essentially the General Budget Law for fiscal year 2018, the regulation package passed by the Council of Ministers the past December 28th, the Resolution issued by the General Directorate of Taxes on December 31st regarding the treatment of vouchers for VAT purposes, together with the regulations affecting the self-assessment returns and the yearly informative return.

However, it should be noted the great importance of the new developments to be passed in the short future, as a consequence of the European VAT harmonization, which shall be carefully observed by business persons in order to adapt their procedures to the amendments to come; therefore, these developments will be analyzed in the last section of this paper, due to the fact that they are already enacted.

**Keywords:** VAT; vouchers; refund request by taxpayers who undertake carriage of passengers; exemptions to certain groups; telecommunication, broadcasting and electronic services; simplified special arrangements for VAT; special VAT regime for agriculture and fisheries; invoicing.

**Citation:** Longás Lafuente, A. (2019). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 81-146.



## Sumario

1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la LIVA
2. Hecho imponible
  - 2.1. Bonos canjeables. Normativa reguladora
  - 2.2. Definición de bono canjeable y clasificación
  - 2.3. Tributación a efectos del IVA del bono univalente
    - 2.3.1. Empresario o profesional que actúa en nombre propio
    - 2.3.2. Empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional
    - 2.3.3. Deducibilidad de cuotas soportadas
  - 2.4. Tributación del bono polivalente
    - 2.4.1. Tributación general
    - 2.4.2. Empresario o profesional distinto del que está obligado a entregar el bien o prestar el servicio
    - 2.4.3. Entrega del bien o prestación del servicio que conforma el negocio subyacente
    - 2.4.4. Empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional
    - 2.4.5. Deducibilidad de las cuotas soportadas
3. Exenciones
  - 3.1. Exención relativa a uniones o agrupaciones
  - 3.2. Exenciones en exportaciones. Devolución en régimen de viajeros
  - 3.3. Exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones. Transporte de viajeros y sus equipajes
  - 3.4. Lugares en los que podrá autorizarse una tienda libre de impuestos
4. Lugar de realización del hecho imponible
  - 4.1. Localización de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión
  - 4.2. Opción por la no sujeción de las prestaciones de servicios TRE
  - 4.3. Regímenes especiales de los servicios TRE y facturación
  - 4.4. Determinación del lugar de establecimiento del destinatario
5. Sujetos pasivos
  - 5.1. Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo

6. Tipos impositivos
  - 6.1. Entradas de cine
  - 6.2. Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos
  - 6.3. Servicios de teleasistencia
  - 6.4. Actualización de referencias normativas
  - 6.5. Libros electrónicos
7. Devoluciones
  - 7.1. Devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancía por carretera
8. Regímenes especiales del IVA
  - 8.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
  - 8.2. Régimen especial del grupo de entidades
  - 8.3. Regímenes especiales de los servicios TRE
    - 8.3.1. Ámbito de aplicación y obligaciones formales en el régimen exterior de la Unión
    - 8.3.2. Facturación
9. Régimen fiscal aplicable a los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020»
  - 9.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión
  - 9.2. Nombramiento de representantes
  - 9.3. Reglas relativas a los periodos de liquidación y devolución y obligaciones formales y de suministro inmediato de información (SII)
  - 9.4. Régimen de importación temporal
  - 9.5. Transferencias intracomunitarias
  - 9.6. Cláusula de cierre en localización de servicios
10. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registro y SII
  - 10.1. Libros registro del IVA
  - 10.2. Libro registro de facturas expedidas a través del SII
  - 10.3. Opción por la llevanza electrónica de los libros registro
  - 10.4. Información a suministrar en relación con el periodo de tiempo anterior a la llevanza electrónica de los libros registro
  - 10.5. Plazos de remisión electrónica de los registros de facturación
11. Obligaciones de los sujetos pasivos. Autoliquidaciones y representantes
  - 11.1. Liquidaciones mensuales de IVA
  - 11.2. Representante fiscal
12. Facturación
  - 12.1. Obligación de expedir factura. Normativa aplicable a los servicios TRE



- 12.2. Excepciones a la obligación de expedir factura
- 12.3. Facturación de agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena
- 13. Modificaciones en el reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión que afectan al IVA
  - 13.1. Opciones en materia de IVA
  - 13.2. Declaración anual de operaciones con terceras personas y derogación del artículo 36
  - 13.3. Información sobre determinadas operaciones con activos financieros
- 14. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA
  - 14.1. Orden HAC/1148/2018, de 18 de octubre (modelos 303, 322, 347 y 390)
  - 14.2. Orden HAC/1416/2018, de 28 de diciembre (modelos 309, 036 y 034)
- 15. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español
  - 15.1. Normas publicadas el 29 de diciembre de 2017
  - 15.2. Reglamento (UE) 2018/1541 del Consejo, de 2 de octubre
  - 15.3. Normas sobre inversión del sujeto pasivo
  - 15.4. Normas publicadas el 7 de diciembre de 2018

## 1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la LIVA

Si bien el año 2018 no ha supuesto trascendentes novedades en materia de IVA, sí se han promulgado distintas normas internas que afectan a este impuesto, esencialmente en la segunda mitad, con la entrada en vigor en la mayoría de los casos a partir de 1 de enero de 2019, siendo su origen diverso, desde la adaptación a la normativa europea, hasta razones meramente técnicas o de adecuación de las remisiones que en el reglamento se realizan a otras normas.

Merece destacarse, sin embargo, las referencias a normas europeas que se han dictado en 2018 que obligan a los Estados miembros a adaptar su ordenamiento interno consecuencia de la necesaria armonización del impuesto en el ámbito territorial europeo, que tendrán vigencia hasta mediados de 2022, en que se espera entre en vigor el régimen definitivo de intercambio de bienes entre Estados miembros.

En este estudio se van a repasar las modificaciones que han entrado en vigor y, por tanto, están vigentes a partir de enero de 2019, teniendo 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, con una breve referencia a la normativa europea indicada en el párrafo anterior.

## 2. Hecho imponible

### 2.1. Bonos canjeables. Normativa reguladora

La Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, modificó la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA) en lo que respecta al tratamiento de los bonos que pueden ser utilizados a efectos de canje por bienes o servicios, exigiendo la armonización legislativa en el ámbito de la Unión a más tardar el 31 de diciembre de 2018, pues las disposiciones de la directiva resultan aplicables a partir de 1 de enero de 2019.

Como el legislador no ha dictado la norma que modifique la LIVA, la Dirección General de Tributos (DGT) dicta la Resolución de 28 de diciembre de 2018, sobre el tratamiento de los bonos en el IVA, con ánimo de dar seguridad jurídica, interpretando la ley de acuerdo con la directiva, si bien ha ido más allá, dando criterio respecto de otros elementos de la relación jurídico-tributaria relacionados con los bonos canjeables.

Es de advertir dos circunstancias; la primera es que la falta de transposición en plazo de la norma europea puede ocasionar algunos problemas derivados de los principios que inspiran el ordenamiento jurídico europeo, dado que no se puede partir sin más de la consideración de que la resolución se ajusta a una interpretación de la ley española que se acomoda en todo a la nueva directiva. La segunda se refiere a que si el ministerio deseaba dar respuesta a más cuestiones de las tratadas en la directiva, debería tener en cuenta, además de los aspectos que ha recogido, otros que, con seguridad, van a plantear una compleja problemática en la materia, olvidados en la Resolución publicada en el BOE de 31 de diciembre de 2018 y con entrada en vigor a partir de 1 de enero de 2019, como son el dar seguridad jurídica al concepto de destinatario de las operaciones y en materia de facturación, entre otros.

Un examen más detenido de esta Directiva 2016/1065 se realiza por el autor de estos comentarios en el artículo doctrinal «Tributación de los servicios relacionados con bienes inmuebles y de los bonos canjeables en el IVA», en la *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 407, de febrero de 2017. A él nos remitimos para un examen más pormenorizado de la materia recogida actualmente en la resolución y a algunas de las cuestiones problemáticas que suscita la regulación de los bonos canjeables. Nos limitaremos, por tanto, en estos comentarios a poner de manifiesto los distintos aspectos interpretados en la Resolución de 28 de diciembre de 2018.

## 2.2. Definición de bono canjeable y clasificación

Se recoge una noción general de bono canjeable de acuerdo con la directiva, considerando como tal aquel instrumento, cualquiera que sea la forma en que se haya creado, que deba ser aceptado a su presentación por su tenedor como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los eventuales proveedores de los bienes o los servicios sean conocidos al constar en el propio instrumento o en la documentación asociada al mismo, incluidas las condiciones de uso del instrumento.

Como consecuencia de esta definición, quedan excluidos de su ámbito los instrumentos que otorgan a su titular el derecho a recibir un descuento (bonos, vales o cupones de descuento), los que tengan la consideración de medios de pago, y los títulos de transporte, entradas para el acceso a espectáculos culturales o deportivos, sellos de correos y otros instrumentos de naturaleza similar.

### Ejemplo 1

No será bono canjeable la entrada a un concierto de una banda de rock a celebrar en Teruel adquirido por un particular a través de internet; aun cuando se conoce el lugar de realización del servicio y el tipo impositivo que se repercutirá. Como normalmente se efectúa el pago en el momento de la adquisición de la entrada en internet, estaremos ante el pago anticipado de una prestación de servicios, cuyo devengo se produce en dicho momento.

Tampoco lo será el billete o título de transporte que permite ir en AVE desde Madrid a Zaragoza.

Los bonos canjeables pueden clasificarse en dos grandes grupos:

- A) Bono univalente. Aquel que, en el momento de su emisión, sea conocido el lugar de realización de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono (operación subyacente), así como la cuota del IVA devengada por dicha entrega de bienes o prestación de servicios; en particular, por que sean conocidos con toda certeza el territorio de aplicación del impuesto (TAI) donde quedará sujeta la operación subyacente y el tipo impositivo aplicable. Es posible que el negocio subyacente consista en varios bienes y servicios siempre que, cualquiera que sea la combinación de bienes o servicios por los que se redima, en el momento de su emisión, pueda conocerse la tributación a efectos del IVA que corresponda a cada transacción en el momento de su canje (lo que puede plantear serios problemas para determinar la base imponible a la que tributa cada bien o servicio cuando los tipos impositivos sean diferentes para cada uno de ellos, siendo interesante que la DGT se pronuncie sobre la necesidad o no de que todos los bienes o servicios que se puedan adquirir tributen o no al mismo tipo impositivo o, cuando menos, se conozca la base imponible de cada una de las operaciones que comprende el negocio subyacente).

### Ejemplo 2

- A) Es bono univalente el que adquiere un particular a través de internet para disfrutar de una cena para dos personas en un restaurante de Zaragoza, en tanto se conoce el lugar de realización de la prestación de servicios (el TAI, conforme al art. 70.uno.5 LIVA) y la cuota del IVA devengada por la prestación de servicios subyacente (el 10% de acuerdo con el art. 91.uno.2.2.º de la LIVA).
- B) También lo es la adquisición de un bono que da derecho a dos personas a pernoctar en un hotel de una localidad del TAI, a acudir a un restaurante y a un servicio de pelu-

quería de la misma localidad, en establecimientos distintos, puesto que, aun cuando se trata de tres servicios diferentes prestados por sujetos pasivos distintos, se conoce tanto el lugar de realización como el tipo impositivo aplicable, aunque estos no sean coincidentes.

- C) Si una persona adquiere una tarjeta regalo por 300 euros de un comercio dedicado exclusivamente a libros sito en el territorio de aplicación del bien, si bien puede adquirir varios bienes, se conoce tanto el lugar de realización como el tipo impositivo aplicable. Lo mismo ocurrirá si se puede canjear por libros en formato papel o electrónico, a pesar de que los tipos impositivos son diferentes, planteándose en este caso la dificultad en determinar la base imponible, a salvo de que conozcamos la parte del bono que puede canjearse por uno u otro tipo de libros, o de considerar que en este caso no estamos ante un bono univalente, sino polivalente, como a continuación se indica.

- B) Bono polivalente. Se define por exclusión, lo que resulta habitual en el IVA, siendo aquel que no tenga la consideración de bono univalente porque en el momento de su emisión no pueda conocerse la tributación a efectos del impuesto de la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacentes a que se refiere el bono. Puede también canjearse por varios bienes y servicios, dentro o fuera del TAI, si bien no se conocerá la tributación de estas operaciones.

### Ejemplo 3

Son bonos polivalentes unas tarjetas regalo adquiridas por una empresa establecida en Sevilla a unos grandes almacenes situados en la misma capital para sortearlas entre sus clientes por importe cada una de 200 euros, que resultarán canjeables por cualquiera de los bienes que pueden adquirirse en esos grandes almacenes (alimentación, ropa, bebidas, etc.); ya que si bien se conoce el lugar en que se efectuarán las entregas de los bienes (el TAI donde se ubican los grandes almacenes, conforme al art. 68.uno LIVA), sin embargo se desconoce el tipo impositivo por el que tributarán las entregas, puesto que la alimentación y bebidas pueden soportar distintos tipos, no así la ropa, que va al tipo general.

## 2.3. Tributación a efectos del IVA del bono univalente

Su tributación, en el supuesto de que existan empresarios o profesionales intermedios entre el proveedor o el prestador y el destinatario final, es semejante a la examinada en las entregas de bienes efectuadas a través de un comisionista que actúa bien en nombre propio, o bien en nombre ajeno.

### 2.3.1. Empresario o profesional que actúa en nombre propio

En el caso de que se actúe en nombre propio pueden distinguirse las siguientes reglas:

- Conforme a la definición antes indicada de bono univalente, su transmisión, efectuada por un empresario o profesional que actúe en nombre propio, tributará conforme al régimen de tributación correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios a que se refiere el bono.
- Su transmisión se entenderá realizada, y quedará sujeta al IVA en el TAI, cuando en el momento de su emisión sea conocido que este será el ámbito territorial correspondiente al lugar de realización de la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono cuando sea redimido por su tenedor, de acuerdo con las reglas de localización de los artículos 68 a 70 de la LIVA.

#### Ejemplo 4

- A) Si una persona adquiere en un comercio de Zaragoza (que actúa en nombre propio) un cofre regalo consistente en una cena o comida para dos personas en uno de los más de cincuenta restaurantes que se indican situados todos en Portugal, estaremos ante un bono univalente, pero su adquisición no es una operación sujeta al IVA español, ya que de acuerdo con las reglas de localización del artículo 70.uno.5.º de la LIVA el hecho imponible en que consiste el negocio subyacente (la restauración) se localiza en Portugal, donde quedará sujeto al tipo aplicable en ese Estado miembro.
- B) Cuando una persona adquiere de un empresario que actúa en nombre propio un bono para canjearlo por una limpieza bucal en uno de los establecimientos que se indican, radicados en el TAI, estaremos ante un bono univalente cuyo hecho imponible se produce en el este territorio, de acuerdo con las reglas del artículo 69 de la LIVA.
- Considerando las dos reglas anteriores, si la operación subyacente a que se refiere un bono univalente está sujeta al IVA en el TAI:
    - La transmisión del bono univalente efectuada por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio a otro empresario o profesional que actúe en nombre propio o a su tenedor final, cualquiera que sea su condición, quedará igualmente sujeta al IVA en el TAI y su emisor o poseedor deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura al tipo impositivo correspondiente a la tributación de la entrega del bien

o de la prestación del servicio a que se refiere el bono que, por su propia naturaleza, deberá ser conocida en el momento de su emisión.

- La base imponible de la transmisión de un bono univalente estará determinada por el precio pagado por dicho bono, entendiéndose incluido en el mismo la cuota del IVA correspondiente.

### Ejemplo 5

Considerando el ejemplo 2.A), si el bono es adquirido por 110 euros, el particular al adquirirlo obtendrá una factura, que será emitida por el transmitente, considerando como base imponible 100 y como cuota 10 (10% de la base imponible).

- El sujeto pasivo del IVA correspondiente a la transmisión de un bono univalente realizada por un empresario o profesional en nombre propio será el empresario o profesional que la realice, salvo los supuestos de inversión del sujeto pasivo previstos en el artículo 84.uno.2.º de la LIVA.

### Ejemplo 6

Un empresario establecido en Andorra (sin establecimiento permanente en el TAI) transmite a otro empresario establecido en Zaragoza bonos para disfrutar de comidas o cenas en diversos restaurantes que se encuentran situados en estaciones de esquí del pirineo aragonés. El adquirente actuará en nombre propio en la venta directa de los bonos a los particulares, a través de internet y de los establecimientos que tiene abiertos por el TAI.

El sujeto pasivo de la primera transmisión entre el empresario de Andorra y el de Zaragoza será este último, por la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.uno.2.º, letra a), de la LIVA, que deberá repercutirse el impuesto y también deducirlo. En las segundas transmisiones será sujeto pasivo el empresario de Zaragoza, repercutiendo el tipo impositivo del 10%, que se entenderá incluido dentro del precio del bono.

- La entrega efectiva de los bienes o la prestación material de los servicios efectuadas por el proveedor del bien o prestador del servicio a cambio de un bono univalente presentado por su tenedor y aceptado como contraprestación total o parcial de aquellas no se considerarán una operación independiente para este

último y, por ello, el proveedor del bien o el prestador del servicio no deberán repercutir el IVA al tenedor del bono que lo presente para su canje efectivo por el bien o el servicio correspondiente, toda vez que dicho tenedor del bono univalente ya habrá, en su caso, soportado en su adquisición la repercusión del IVA correspondiente efectuada por el emisor o por el poseedor, empresario o profesional que, actuando en nombre propio, le haya transmitido el bono, al margen de la determinación del sujeto pasivo como se ha expuesto en el punto anterior.

### Ejemplo 7

En el ejemplo 2.A), cuando vayan los particulares con el bono al restaurante a canjearlo y disfrutar de la cena, el prestador del servicio recogerá en todo caso el bono, pero no facturará ni repercutirá cuota alguna a los comensales. Cuando adquirieron el bono ya soportaron la cuota correspondiente, incluida dentro del precio del bono.

- Cuando el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios sujetos al IVA en el TAI no sea el empresario o profesional que, actuando en nombre propio, haya emitido el bono univalente, se considerará que dicho proveedor o prestador ha entregado los bienes o prestado los servicios, a los que se refiere el bono, a su emisor. Por tanto, el proveedor que realice la entrega efectiva del bien o el prestador que realice la prestación material del servicio al tenedor del bono que lo haya presentado para su canje deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura, al emisor del bono, al tipo impositivo correspondiente sobre la base imponible determinada por la contraprestación que hubieran acordado y por la que este proveedor o prestador asumió el compromiso de entregar el bien o de prestar el servicio al tenedor del bono que lo presente para su canje y consecuente redención por dicho bien o servicio.

### Ejemplo 8

Un empresario establecido en el territorio de aplicación adquiere de otro empresario que tiene una cadena de hoteles en el mismo territorio 10.000 noches de hotel en habitaciones de uso para dos personas, al precio de 50 euros la noche. El primer empresario vende cofres regalo a particulares que pueden pernoctar de dos a cuatro noches a 70 euros la noche.

En este caso se considera que el empresario que tiene la cadena de hoteles ha vendido los servicios al primer empresario, y es este el que vende los servicios a los particulares, de tal

manera que el empresario que vende los cofres regalo factura a los particulares que los adquieren, y el empresario que tiene la cadena de hoteles facturará al emisor de los bonos.

- Respecto del devengo, deberemos tener en cuenta:
  - El devengo del IVA correspondiente a la transmisión de un bono univalente se producirá en el momento en que el bono se ponga en posesión del adquirente, salvo que resulte de aplicación la regla que sobre pagos anticipados se prevé en el artículo 75.dos de la LIVA.
  - El devengo correspondiente a la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el proveedor del bien o el prestador del servicio al emisor del bono se producirá en el momento en que, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75.uno de la LIVA, se hubiera entendido devengada la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacente efectuada por el proveedor o prestador al tenedor de dicho bono que lo haya presentado para su canje, salvo que sea de aplicación lo establecido en el artículo 75.dos de la LIVA, por los pagos a cuenta que pudiera realizar el emisor.

### Ejemplo 9

En el supuesto 8 anterior, por la entrega de los cofres regalo o bonos univalentes a los particulares, se producirá el devengo de los servicios; mientras que cuando se produzca el canje de los bonos por los particulares que acudan a los hoteles, tendrá lugar el devengo de los servicios prestados por la cadena de hoteles al emisor de los bonos, siendo lógica la expedición de una sola factura mensual por el conjunto de los bonos canjeados en ese periodo, al permitir el Reglamento de facturación la emisión de facturas mensuales en este caso.

## 2.3.2. Empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional

Cuando la transmisión de un bono univalente sea realizada por un empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional, esta transmisión se entiende efectuada por este último empresario o profesional, en cuyo nombre y por cuya cuenta actúa el primer empresario o profesional, y tributará conforme al régimen de tributación correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios a que se refiere el bono, tal como se ha señalado antes, esto es, seguirá el régimen de tributación correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios a que se refiere el bono.

Deberemos distinguir por ello, en el caso de existir un empresario que actúa en nombre y por cuenta de otro en la transmisión o distribución del bono:

- Un servicio de mediación efectuado por el empresario o profesional comisionista al otro empresario o profesional en cuyo nombre y por cuya cuenta actúa. Este servicio de mediación estará sujeto al IVA en el TAI cuando su destinatario, ya sea el emisor del bono u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio en su transmisión, se encuentre establecido en el TAI por contar en dicho territorio con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente que sean destinatarios del servicio de mediación, conforme al artículo 69.uno.1.º de la LIVA (tributará al tipo general). El devengo del impuesto correspondiente al servicio de mediación, cuya base imponible será la comisión pactada, se producirá de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75 de la LIVA, y la factura que documente la transmisión podrá ser expedida materialmente por el empresario o profesional comisionista o por un tercero, en las condiciones señaladas en el artículo 5 del Reglamento de facturación.
- La transmisión de un bono univalente efectuada por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio, a su adquirente. El régimen de tributación de esta transmisión será el previsto en el apartado 2.3.1 anterior.

### Ejemplo 10

Una sociedad mercantil propietaria de una famosa cadena de restaurantes sitos en el TAI emite bonos canjeables consistentes en una cena o comida para dos personas. Estos bonos son comercializados a través de una empresa establecida también en el TAI que tiene una famosa página web en la que se comercializan este y otros servicios de restauración o análogos, y que actúa en nombre y por cuenta de los empresarios que emiten los bonos canjeables.

Cuando un particular entra en la página web y adquiere uno de los bonos lo está adquiriendo de la empresa mercantil propietaria de la cadena de restaurantes, aplicando a esta operación lo que se ha señalado anteriormente: estamos ante un bono univalente que tributará en el TAI, cuyo devengo se produce cuando se adquiere el bono, y en el precio del mismo estará incluida la cuota del impuesto (al tipo reducido del 10%).

El empresario propietario de la página web presta un servicio de intermediación al empresario propietario de la cadena de restaurantes, cuya base imponible será el precio pactado entre ambos por la comisión, sobre el que se repercutirá el tipo general del impuesto, produciéndose el devengo cuando se presta el servicio de intermediación (en principio cuando se vende el bono, a salvo de que los pactos entre los empresarios hayan pactado que los servicios de intermediación comprenden otros servicios y, por tanto el devengo se producirá cuando se ultime la totalidad de los servicios prestados).

### 2.3.3. Deducibilidad de cuotas soportadas

Queda por determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios efectuada por los empresarios y profesionales que actúen en nombre propio en la emisión o transmisión del bono univalente, por los empresarios o profesionales que actúen en nombre y por cuenta del emisor del bono o de otro empresario o profesional que lo haya adquirido en nombre propio, así como por el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio a cambio de un bono univalente presentado por su tenedor para su canje. En este sentido, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a deducir conforme a las condiciones que se establecen en el título VIII de la LIVA.

## 2.4. Tributación del bono polivalente

### 2.4.1. Tributación general

Considerando la naturaleza de este bono polivalente, en el sentido de que se desconocen determinados elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, debe puntualizarse en primer lugar que no estará sujeta al IVA cada una de las transmisiones anteriores a aquella en la que se efectúe la entrega efectiva de los bienes o la prestación material de los servicios, como tal entrega o servicio (sin perjuicio de los hechos imposables que seguidamente se van a distinguir). Es esta operación, realizada por el proveedor del bien o el prestador del servicio a cambio del bono polivalente presentado por su tenedor para su canje y aceptado como contraprestación total o parcial, la que quedará sujeta al impuesto como entrega o prestación en que consiste la operación subyacente.

Por ello deberemos distinguir:

- La transmisión de un bono polivalente efectuada a título oneroso por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio, a otro empresario o profesional que actúe en nombre propio o al tenedor final del bono polivalente, tenga o no este último la condición de empresario o profesional actuando como tal, no quedará sujeta al IVA como la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono polivalente y, por tanto, no determinará el devengo del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación.

#### Ejemplo 11

En el ejemplo 3 anterior (venta de tarjetas regalo desconociéndose el tipo de bien o servicio subyacente por el que se canjearán), en el momento de la venta de las tarjetas, al descono-

cerse el bien o el servicio subyacente y su tipo impositivo, no puede considerarse que exista hecho imponible alguno en el momento de su venta. Tampoco podemos señalar que existe pago anticipado, pues desconocemos el hecho imponible en que consistirá la futura entrega de bienes o prestación de servicios.

- La operación subyacente de entrega de bienes o de prestación de servicios a que se refiere el bono polivalente tributará a efectos del IVA cuando el último tenedor del bono reciba el bien o el servicio concreto del empresario o profesional que efectúa la operación a cambio de la presentación o canje del bono que es aceptado como pago total o parcial de esa entrega de bienes o prestación de servicios.

### Ejemplo 12

Supongamos que la persona física tenedora última de la tarjeta regalo a que se alude en el ejemplo 3 acude a los grandes almacenes dos meses después de la adquisición de la misma, y la canjea por una camisa, una caja de bombones y una bolsa de naranjas de zumo de cinco kilos.

Es en este momento cuando se produce el hecho imponible en que consiste la entrega de bienes del negocio subyacente del bono polivalente.

A partir de estas consideraciones generales, distinguiremos las situaciones que se indican a continuación.

#### 2.4.2. Empresario o profesional distinto del que está obligado a entregar el bien o prestar el servicio

Cuando la transmisión de un bono polivalente la efectúe un empresario o profesional distinto del empresario o profesional que esté obligado a entregar los bienes o a prestar los servicios a que se refiere el bono cuando sea canjeado por su tenedor, deberá entenderse que el empresario o profesional que lo transmite, ya sea su emisor u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio, efectúa un servicio de distribución o promoción a efectos del IVA. Este servicio solo quedará sujeto al IVA en el TAI cuando el empresario o profesional que lo realice se encuentre establecido en dicho territorio por contar en el mismo con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente desde el que preste el servicio, de acuerdo con las reglas de localización del IVA. La base imponible del servicio de distribución o promoción (que tributa al tipo general) deberá determinarse mediante un sistema de margen que estará constituido, para cada operación, por la diferencia positiva entre el precio de venta del bono polivalente y su precio de adquisición, IVA incluido, en ambos casos.

No obstante, la base imponible del servicio de distribución o promoción efectuado por el empresario o profesional que ha emitido el bono vendrá determinada por la diferencia positiva entre el precio de venta del bono polivalente efectuada por el emisor y la cantidad que este se obliga a abonar al empresario o profesional que va a realizar la entrega del bien o la prestación del servicio a que se refiere el bono cuando sea presentado por su tenedor para su redención, IVA incluido, en ambos casos.

### 2.4.3. Entrega del bien o prestación del servicio que conforma el negocio subyacente

La entrega de bienes o la prestación de servicios derivada de la redención de un bono polivalente quedará sujeta al IVA cuando, conforme a las reglas sobre el lugar de realización del hecho imponible contenidas en la LIVA, dicha entrega de bienes o prestación de servicios se entienda realizada en el TAI y su devengo se producirá de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75 de la LIVA.

El proveedor o el prestador que realice la entrega o prestación al tenedor del bono polivalente que lo haya presentado para su canje deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura a dicho tenedor al tipo impositivo correspondiente a dicho bien o servicio.

Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 78 y 79 de la LIVA, la base imponible de la entrega de bienes o de la prestación de servicios realizada en relación con un bono polivalente será igual a la contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre dicha contraprestación, al valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación asociada al mismo, menos la cuota del IVA correspondiente a los bienes entregados o los servicios prestados, de conformidad con lo establecido en los artículos 90 y 91 de la LIVA.

En consecuencia, la base imponible de la entrega del bien o la prestación del servicio a que se refiere el bono polivalente estará constituida por la cantidad satisfecha en su adquisición por el tenedor que lo presente para su canje y redención o, en su caso, por el valor monetario indicado en el bono, minorada en la cuota del IVA correspondiente a dicha entrega de bienes o prestación de servicios. Dicha cuota estará, por tanto, incluida en la cantidad satisfecha por el tenedor en la adquisición del bono polivalente o, en su caso, en el valor monetario indicado en el mismo.

### Ejemplo 13

Un empresario establecido en el TAI actúa en nombre propio en la distribución de unas tarjetas regalo que dan derecho a pasar dos noches para dos personas en uno de los hoteles

situados en España, Portugal y Francia, propiedad de una sociedad mercantil con sede social en París, que ha sido la que ha emitido las tarjetas regalo.

Las tarjetas son adquiridas por particulares españoles. Uno de ellos la utiliza en un hotel de Portugal y otro en un hotel situado en Cantabria.

Estas tarjetas regalo se consideran bonos polivalentes, en tanto no se conoce el lugar de realización de la prestación de servicios en el momento en que el tenedor último de los bonos los canjee.

El empresario español presta un servicio de distribución o promoción que se localizará en Francia, sede del destinatario, por lo que se producirá en ese Estado miembro la regla de inversión del sujeto pasivo.

Cuando el tenedor del bono lo utilice en uno de los hoteles, se producirá el hecho imponible en que consiste el negocio subyacente al bono. En el caso del particular que acude a un hotel en Portugal, el hecho imponible se producirá en ese Estado miembro, por lo que no habrá operación sujeta en el TAI; mientras que, en el segundo caso, al utilizarse en un hotel de Cantabria, el lugar de realización será el TAI (art. 70.uno.1.º LIVA), tributando al tipo reducido del 10%.

#### 2.4.4. Empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional

Cuando la transmisión o distribución de un bono polivalente sea efectuada por un empresario o profesional que actúe en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional que lo ha emitido, o en nombre y por cuenta de los empresarios o profesionales que los distribuyen o comercializan en nombre propio, el primero no estará prestando un servicio de distribución o promoción relacionado con un bono polivalente, sino un servicio de mediación previsto en el artículo 11.Dos.15.º de la LIVA, que quedará sujeto al IVA en el TAI (al tipo general del impuesto) cuando su destinatario, ya sea el emisor del bono u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio en su transmisión, se encuentre establecido en dicho territorio por contar en el mismo con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente, destinatario del servicio de mediación, en las condiciones señaladas en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA. Y el devengo de este servicio de mediación tendrá lugar conforme a las reglas del artículo 75 de la LIVA.

#### Ejemplo 14

Si en el ejemplo anterior el empresario español tuviese una página web comercializando las tarjetas regalo y actuando como mero comisionista o intermediario (no actuando en nombre propio), estaría prestando al empresario francés un servicio de mediación, que también tributaría en Francia (art. 69.uno.1.º LIVA), produciéndose la inversión del sujeto pasivo.

### 2.4.5. Deducibilidad de las cuotas soportadas

Respecto de la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios, distintos de los servicios de distribución o promoción del bono polivalente, efectuadas por los empresarios o profesionales que presten estos últimos servicios, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción del IVA en los términos fijados por el título VIII de la LIVA.

Las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios efectuadas por el emisor que no preste servicios de distribución o promoción del bono polivalente, por los empresarios y profesionales que actúen en nombre y por cuenta del emisor, o de otro empresario o profesional que haya adquirido en nombre propio el mismo, así como por el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio a cambio de un bono polivalente presentado por su tenedor para su canje, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción del IVA en los términos del título VIII de la LIVA.

El empresario o profesional destinatario de la entrega de bienes o prestación de servicios derivada de la redención de un bono polivalente tendrá derecho a la deducción del IVA soportado en la entrega del bien o la prestación del servicio en los términos del título VIII de la LIVA.

## 3. Exenciones

### 3.1. Exención relativa a uniones o agrupaciones

Con la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, se modificó el artículo 20.uno.6.º de la LIVA, en el que se regula una exención limitada (no genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas afectas a la misma) relativa a los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las agrupaciones de interés económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al IVA que no origine el derecho a la deducción; excluyéndose los servicios prestados por sociedades mercantiles.

Se mantienen las condiciones que se exigían hasta la entrada en vigor de esta modificación que tiene efectos a partir de 1 de enero de 2019, de manera que los servicios deben utilizarse directa y exclusivamente en la actividad exenta o no sujeta y deben ser necesarios para el ejercicio de la misma (letra a); y los miembros deben limitarse a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común (letra b), si bien la exención también se aplicará cuando, cumplido este último requisito, la prorrata de deducción no exceda del

10% y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.

La modificación tiene su causa en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)<sup>1</sup> y supone la inclusión de una tercera condición o requisito, recogido en la nueva letra c), de forma que se limitan las actividades exentas del artículo 20.uno de la LIVA que permiten la aplicación de esta exención, recogiendo de esta forma la interpretación del órgano jurisdiccional europeo.

De esta forma la actividad exenta ejercida por los miembros de la unión, agrupación o entidad autónoma debe ser alguna de las restantes actividades previstas en el artículo 20.uno, excluidas las reguladas en los números 16.º (seguro, reaseguro y capitalización), 17.º (entregas de sellos de correos), 18.º (operaciones financieras), 19.º (loterías, apuestas y juegos), 20.º (entregas de terrenos rústicos), 22.º (entregas de edificaciones), 23.º (arrendamientos), 26.º (derechos de autor) y 28.º (prestaciones y entregas por partidos políticos). En definitiva la actividad exenta puede ser cualquiera de las previstas en el artículo 20.uno con excepción de las que se acaban de señalar; ya que esta exención se aplica a las prestaciones de servicios que contribuyen directamente al ejercicio de actividades de interés general (servicios públicos postales, asistencia a personas físicas y, en general, las actividades recogidas en el art. 132 de la Directiva IVA), que vienen a corresponderse con el ámbito objetivo que ahora se marca con la nueva redacción del precepto.

La nueva redacción puede suscitar dudas interpretativas, y así al referirse la letra incluida actualmente a «la actividad exenta» hemos de entender que solo se refiere a la que llevan a cabo los miembros de la agrupación y no la que realiza la agrupación.

### 3.2. Exenciones en exportaciones. Devolución en régimen de viajeros

En el artículo 21.2.º, letra A), de la LIVA se regula la exención del impuesto por las entregas de bienes a viajeros que cumplan los requisitos establecidos en este precepto, que es desarrollado por el artículo 9.1, número 2.º, letra B), del Reglamento del IVA (aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre –RIVA–). Esta exención se aplica por el proveedor, mediante un sistema por el que se repercute el impuesto al viajero y se obtiene posteriormente la devolución de la cuota soportada cuando se acredita que el bien sale del territorio de la Unión, cualquiera que sea el importe de la compra, pues a partir del 5 de julio de 2018 (Ley 6/2018) desapareció el límite cuantitativo de 90,15 euros existente hasta ese momento.

---

<sup>1</sup> Esencialmente la Sentencia del TJUE de 4 de mayo de 2017, asunto C-274/15, Comisión/Luxemburgo (NFJ066376); y tres Sentencias de 21 de septiembre de 2017, asunto C-326/15, DNB Banka (NFJ067829); asunto C-605/15, Aviva (NFJ068071); y asunto C-616/15, Comisión/Alemania (NFJ068069).

Para ello se establece un procedimiento recogido esencialmente en el artículo 9.1, número 2.º, letra B, del RIVA, exigiendo al vendedor que expida la correspondiente factura y un documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). En ambos se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda, y en el documento electrónico de reembolso, además, la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte del viajero. Los bienes deben salir del territorio de la Unión en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se ha efectuado su entrega, presentando a tal efecto el viajero los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante el correspondiente visado en la factura o documento electrónico de reembolso. El viajero, a partir de este momento, tiene dos opciones: puede remitir la factura o documento electrónico de reembolso visado por la aduana al proveedor para que este proceda a devolver la cuota; y puede, en su caso, efectuarse el reembolso a través de entidades colaboradoras que, previa presentación por el viajero de la factura o documento electrónico, proceden a abonar a este el importe de la cuota, haciendo constar la conformidad del viajero.

Constatada por la AEAT la eficiencia del documento electrónico de reembolso para la gestión y control de las devoluciones a viajeros, se modificó por Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, el precepto reglamentario para establecer la obligación de utilizar este documento electrónico de reembolso en materia de devolución de viajeros para todo empresario o profesional. Esto es, la tramitación del reembolso de las cuotas del IVA en las exportaciones de bienes en este régimen de devolución a viajeros mediante documento electrónico pasa a ser de carácter obligatorio, en lugar de ser un procedimiento opcional.

No obstante, esta novedad recogida en una norma de 2017 no ha entrado en vigor hasta el 1 de enero de 2019<sup>2</sup>; por lo que durante el año 2018 han convivido ambos sistemas. A partir de la fecha indicada resulta obligatorio para todo empresario o profesional que efectúe una entrega en régimen de viajeros (todo sujeto pasivo debe aplicar este sistema, sin excepción) emitir el documento electrónico de reembolso. De esta forma, el DIVA o sistema desarrollado por la AEAT para la digitalización del sellado de la prueba de salida de *tax free*, de manera que la aduana española sella de forma electrónica los documentos de reembolso presentados por los viajeros en el momento de salida del territorio de la Unión, es el único sistema válido y obligatorio para los proveedores.

La AEAT ha elaborado un manual para las tiendas, a fecha de enero de 2019, que puede examinarse en la siguiente página web: <[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Aduanas/Contenidos\\_Privados/Viajeros/Manual\\_tiendas.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Viajeros/Manual_tiendas.pdf)>.

En relación con esta exención y su sistema de aplicación, a través de una devolución que pueden hacer efectiva entidades colaboradoras a los viajeros, la Orden HAC/748/2018, de

---

<sup>2</sup> Se incluye para ello una disposición transitoria sexta en el texto del RIVA.

4 de julio, modifica la Orden HAP/2652/2012, de 5 de diciembre, para establecer las nuevas tablas de devolución que deberán aplicar las entidades autorizadas a intervenir como entidades colaboradoras en este procedimiento de devolución.

### 3.3. Exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones. Transporte de viajeros y sus equipajes

En el artículo 22 de la LIVA se recogen las exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones. Entre estas se encuentra prevista la exención por los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto (número trece).

Se había planteado la tributación de los denominados vuelos de conexión interna. El Tribunal Económico-Administrativo Central había establecido una doctrina (entre otros RG 6583/2014 –NFJ069862– y 4777/2015, de 21 de marzo de 2018, sobre tratamiento a efectos del IVA de los vuelos efectuados entre aeropuertos situados en el TAI en conexión con vuelos internacionales operados por otras compañías aéreas en virtud de acuerdos *interline* o *code-share*), aun cuando la DGT en consultas posteriores (V0937/2018, de 10 de abril –NFC068664–) parece mantener un criterio distinto.

El legislador nacional modifica ahora esta exención introduciendo un nuevo párrafo. De esta manera, se consideran incluidos también en la exención los transportes por vía aérea amparados por un único título de transporte que incluya vuelos de conexión aérea.

### 3.4. Lugares en los que podrá autorizarse una tienda libre de impuestos

En el artículo 21.2.º, letra B), de la LIVA se prevé la exención referida a las exportaciones de las entregas de bienes realizadas en tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos cuando los adquirentes sean personas que salgan inmediatamente con destino a territorios terceros, así como las efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros.

El Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, de modificación del RIVA, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019, incluye una disposición adicional única que trata de los lugares en los que podrá autorizarse una tienda libre de impuestos, dentro del marco espacial señalado en el precepto legal. Dado que la normativa reguladora de los impuestos especiales se refería al «recinto» de un puerto o aduanero, se suscitaban distintas interpretaciones en relación con el espacio físico donde podía ubicarse una tienda libre de impuestos, circunstancia que ahora es corregida con esta disposición adicional.

Conforme a esta disposición, las tiendas libres de impuestos podrán:

- Estar situadas en las zonas bajo control aduanero de los puertos y aeropuertos destinadas al embarque, tránsito o llegada de los viajeros una vez superado el control de seguridad o el control de pasaporte para su acceso.
- Ser autorizadas como depósito distinto del aduanero o como depósito aduanero, en relación con el estatuto de las mercancías, sin perjuicio de las obligaciones impuestas por la normativa de los impuestos especiales.

Además, por la disposición derogatoria del citado Real Decreto 1512/2018, se deroga la normativa anterior reguladora de estos espacios (Decreto 2483/1974, de 9 de agosto, por el que se regula el funcionamiento de tiendas dedicadas a la venta de artículos libres de impuestos en los aeropuertos nacionales).

## 4. Lugar de realización del hecho imponible

### 4.1. Localización de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión

La Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, ha modificado la Directiva armonizada del IVA en lo referente a las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión (servicios TRE), cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

El legislador europeo simplificó la norma de conflicto o regla de localización de estas prestaciones de servicios (art. 58 de la Directiva IVA), de manera que el lugar en que se consideran prestados tanto a personas que tengan la condición de empresarios o profesionales, como a aquellas otras que no tengan esta condición, es aquel en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente (esto es, en sede del destinatario). Se recogieron además diversas reglas para poder concretar esta sede en los artículos 24 bis a 24 septies del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011.

Se pretende con ello reducir las cargas administrativas y tributarias que supone para las microempresas establecidas en el territorio IVA de un único Estado miembro, que prestan estos servicios de forma ocasional a consumidores finales de otros Estados miembros, tributar por estas prestaciones en el Estado miembro donde esté establecido el consumidor destinatario del servicio. No obstante, se establece un umbral común a escala del territo-

rio de la Unión de hasta 10.000 euros anuales que de no ser rebasado implicará que estas prestaciones de servicios sigan estando sujetas al IVA en su Estado miembro de establecimiento, lo que facilita en principio la gestión de la tributación de las operaciones para el pequeño empresario o profesional.

Por la Ley 6/2018 se modificaron los artículos 70.uno.4.º y 8.º de la LIVA, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019.

Pueden sintetizarse las reglas de localización de estos servicios, conforme a la nueva redacción de los números 4.º y 8.º del apartado uno del artículo 70 de la LIVA, de la siguiente forma:

- A) La regla general sigue siendo la tributación en destino, tanto si el destinatario es un empresario o profesional (art. 69.uno.1.º LIVA) como si no tiene la condición de tal (art. 70.uno.4.º y 8.º LIVA).

### Ejemplo 15

- A) Cuando un empresario o profesional establecido exclusivamente en el TAI español presta servicios TRE a empresarios establecidos en Francia, se localizarán en el territorio de este último Estado miembro, en cualquier caso.
  - B) Si el mismo empresario presta servicios TRE a empresarios establecidos en Canadá, las operaciones no quedan sujetas al IVA español por regla general (debiendo en su caso conocer si tributan en destino); con la excepción de la regla o cláusula de cierre del artículo 70.dos de la LIVA, en función de la utilización o explotación efectivas en el TAI español, en cuyo caso tributarán en este territorio, debiendo repercutirse IVA.
  - C) La misma regla que la indicada en la letra anterior aplicaremos para el supuesto de que el empresario preste servicios TRE a particulares establecidos en Canadá.
- 
- B) Como excepción a la regla anterior, si el prestador se encuentra establecido en otro Estado miembro (por tener en el mismo la sede su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Unión, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual) y el importe de las operaciones realizadas a destinatarios no empresarios o profesionales localizados en el territorio IVA de otros Estados miembros distintos del de aquel donde tiene su sede o el establecimiento permanente desde el que presta el servicio, no supera 10.000 euros, excluido el impuesto (o su equivalente en moneda nacional), los servicios tributarán en sede del prestador. Por ello, si el destinatario no empresario o profesional se encuentra establecido en el TAI español y el proveedor se encuentra en otro Estado miembro y no ha rebasado

dicho umbral, la operación tributará en sede del proveedor, esto es, se localizará en ese Estado miembro.

Como vemos, la regla no es aplicable cuando el prestador de los servicios TRE se encuentra establecido fuera del territorio IVA de la Unión, en cuyo caso, al no fijarse umbral alguno, tributará en el TAI cuando preste este tipo de servicios a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales establecidos o con residencia o domicilio habitual en este territorio.

### Ejemplo 16

Un proveedor de juegos informáticos en francés establecido en el territorio de aplicación del IVA francés vende juegos por internet a particulares establecidos en Francia y en el territorio de otros Estados miembros. Transmite uno de estos juegos a un particular residente en el TAI español el día 1 de octubre, por importe de 100 euros (impuestos excluidos), transmitiéndose vía electrónica. Se conoce que, en este ejercicio, a la fecha en que realiza la operación el importe de los servicios prestados por vía electrónica a particulares establecidos en otros Estados miembros distintos de Francia es de 6.000 euros, que en el año anterior el importe de estas operaciones fue de 8.500 euros y que no ha renunciado a tributar en Francia en este ejercicio.

La operación tributará en principio en Francia, al tipo general del impuesto de ese Estado miembro, pues no se ha rebasado el umbral fijado por la Directiva IVA, y no se ha renunciado a tributar en sede del prestador.

- C) El límite anterior resulta aplicable tanto respecto del año natural precedente, como del año en curso, de manera que, una vez superado, las operaciones tributarán en sede del destinatario.

El precepto no indica si debe tenerse en cuenta el total de la operación que rebasa el umbral o no. Desde un punto de vista objetivo debe considerarse que la operación que rebase el umbral de los 10.000 euros tributará íntegramente en destino, por analogía con otras situaciones análogas, como es el caso de las ventas a distancia.

### Ejemplo 17

1. Si en el año 20X1 el volumen de servicios TRE efectuados por un empresario establecido en Portugal a particulares establecidos en el territorio IVA de otros Estados miembros es de 9.500 euros (impuestos excluidos), en el año 20X2 tributará en Por-

- tugal por los servicios TRE prestados a estos particulares hasta el umbral de 10.000 euros (impuestos excluidos).
- En el supuesto de que en 20X2 rebasara este umbral, a partir de ese momento tributará en destino y en el año 20X3 también tributará en sede de los destinatarios, ya que en el ejercicio anterior superó dicho umbral.
2. Si hasta el 1 de agosto de 20X1 un proveedor de servicios TRE establecido en Portugal ha suministrado a particulares de otros Estados miembros por importe de 9.900 euros y el 2 de agosto presta un servicio a un particular establecido en el territorio de aplicación del IVA español por importe de 150 euros (impuestos excluidos), la totalidad de esta operación tributará en España, por lo que el empresario portugués deberá repercutir el impuesto español.
- D) No obstante, se otorga a los prestadores la opción de tributar en destino, renunciando a la anterior excepción, esto es, aunque no se haya superado el límite de 10.000 euros.
- E) En el supuesto de que el prestador se encuentre establecido fuera del territorio de la Unión, o se trate de un empresario o profesional establecido en el TAI español, las operaciones se localizarán siempre en este territorio cuando el destinatario no reúna la condición de empresario o profesional, y radique en el mismo su residencia o domicilio habitual; no teniéndose en cuenta umbral alguno que permita optar por tributar en un territorio distinto de aquel donde se encuentre establecido el destinatario (al margen de que la normativa reguladora de la imposición indirecta en el Estado tercero donde esté establecido el empresario le imponga otras obligaciones fiscales, que también deberá cumplir, dado que no existe incompatibilidad entre la tributación indirecta en la Unión y fuera de este territorio).

### Ejemplo 18

1. Un empresario establecido en Canadá presta servicios TRE a particulares establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, francés, y alemán. Se conoce que el volumen de operaciones efectuado por el empresario canadiense en el ejercicio anterior, así como en este, no ha superado 10.000 euros.

Estas operaciones tributarán en sede del destinatario con arreglo a la norma de conflicto recogida en el artículo 70.uno.4.º de la LIVA, o su equivalente en Francia y en Alemania. Por tanto, el empresario de Canadá deberá repercutir el IVA español a los particulares residentes en España, el IVA francés a los residentes en Francia y el IVA alemán a los residentes en Alemania.

Despreciaremos el importe del volumen de operaciones realizado por el empresario canadiense a destinatarios establecidos en el territorio de la Unión, por lo que la ope-

ración tributará en el TAI español y deberá repercutirse IVA español al tipo general en el caso de particulares establecidos en este territorio. El empresario canadiense deberá darse de alta como empresario sujeto pasivo del IVA en la Administración tributaria española o bien acogerse al régimen exterior de la Unión, dentro de los regímenes especiales de los servicios TRE, optando por un Estado miembro donde quede identificado, que puede ser España o cualquier otro, desde donde cumplirá con sus obligaciones fiscales respecto del ámbito territorial de la Unión, con destinatarios no empresarios o profesionales.

2. Un empresario establecido en el TAI español presta servicios TRE a particulares establecidos en dicho territorio.

No cabe duda de que en este caso los servicios tributarán con IVA español, pues se localizan en este territorio los servicios prestados por el empresario.

- F) Dada la excepción prevista anteriormente, se establece la misma para los empresarios o profesionales establecidos únicamente en el TAI, o bien cuando su único establecimiento permanente en el territorio de la Unión radique en dicho territorio o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual se encuentre en este territorio.

En este caso:

- a) Si los destinatarios no son empresarios o profesionales actuando como tales y están establecidos o tienen su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro, tributarán como regla general en el Estado miembro del destinatario.
- b) No obstante, hasta el límite de 10.000 euros, impuestos excluidos (referido al conjunto de operaciones realizadas con particulares establecidos en el territorio IVA de los restantes Estados miembros, excluido el territorio IVA español), tributarán en el TAI; teniendo en cuenta la forma de cómputo del umbral a la que antes se ha hecho referencia.
- c) Ahora bien, pueden los proveedores españoles optar por no tributar en España y tributar en destino en la forma que reglamentariamente se regula, aun que no se haya superado el umbral anterior.

### Ejemplo 19

1. Un proveedor de servicios TRE establecido en Aragón presta servicios de este tipo a particulares residentes en el territorio de aplicación del IVA español, a particulares

residentes en Francia, y a particulares residentes en Portugal. Los importes de los servicios, excluido IVA, de este ejercicio han sido: 120.000 euros a particulares españoles, 5.000 euros a particulares franceses y 4.500 euros a particulares italianos. Se conoce que también ha prestado servicios TRE a destinatarios empresarios y profesionales por importe de 500.000 euros (300.000 € a empresarios establecidos en el TAI, 150.000 a empresarios franceses y 50.000 a empresarios italianos).

Los servicios prestados a empresarios tributarán en destino. Esto es, los prestados a empresarios españoles tributarán en España y el proveedor deberá repercutir en factura el IVA español. Los servicios prestados a empresarios franceses e italianos tributarán respectivamente en Francia y en Italia, no debiendo repercutir el empresario español el IVA de estos Estados miembros, ya que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, siendo los empresarios los destinatarios de los servicios.

Respecto de los servicios prestados a particulares, tributarán todos en España, debiendo repercutir el IVA español. Para el cómputo del umbral de 10.000 euros solo se tendrán en cuenta las operaciones realizadas con particulares establecidos en otros Estados miembros, y nos damos cuenta de que en este ejercicio dicho importe es de 9.500 euros (5.000 € de ventas a particulares franceses y 4.500 € a particulares italianos), por lo que también en el año siguiente tributará de la misma forma hasta rebasar dicho umbral, salvo que renuncie a este sistema.

2. Un empresario establecido en Aragón en 20X1 presta servicios TRE a particulares establecidos en otros Estados miembros por importe de 9.800 euros (IVA excluido). En 20X2 se conoce que a fecha 1 de junio de 20X2 ha prestado servicios TRE a particulares establecidos en Francia por importe de 6.000 euros (IVA excluido) y a particulares italianos por importe de 3.900 euros (IVA excluido). El día 2 de junio presta un servicio TRE a un particular establecido en Bélgica por importe de 150 euros (IVA excluido) y a un particular establecido en Francia por importe de 200 euros (IVA excluido).

El proveedor español por los servicios prestados hasta el 1 de junio de 20X2 tributará en el TAI español, repercutiendo IVA español. No obstante, por las ventas realizadas el 2 de junio, como por cualquiera de ellas rebasa el umbral de 10.000 euros, deberá tributar en destino, esto es, las operaciones se localizarán en Bélgica y en Francia. Para ello deberá repercutir el IVA belga sobre la base imponible de 150 euros y el IVA francés sobre la base imponible de 200 euros. Indudablemente por el resto de las prestaciones de servicios que realice para particulares establecidos en otros Estados miembros deberá repercutirles el IVA del Estado miembro donde estén establecidos, tengan su residencia o domicilio habitual.

Respecto del ejercicio 20X3, desde el primer servicio TRE que preste a particulares establecidos en otros Estados miembros, deberá tributar en destino, repercutiendo el IVA de dichos Estados, dado que en el ejercicio 20X2 rebasó el umbral de 10.000 euros.

Para determinar el lugar donde están establecidos los particulares, tienen su residencia o su domicilio habitual, deberá tener en cuenta el proveedor español las reglas establecidas en los artículos 24 bis y siguientes del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo.

## 4.2. Opción por la no sujeción de las prestaciones de servicios TRE

Como se ha podido comprobar, la nueva regulación de la localización de los servicios TRE hasta alcanzar el umbral de 10.000 euros es una situación análoga a la prevista para las ventas a distancias, respecto de las que también se prevé el ejercicio de una opción para tributar en sede del sujeto pasivo que realiza la operación o en el Estado miembro de consumo.

En tanto con la nueva localización de los servicios TRE se establece también una opción análoga, el legislador debía incluir en la norma reglamentaria cómo se ejercitaba este derecho. En tanto esta opción es análoga a la de las ventas a distancia, por Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, de modificación del RIVA, da nueva redacción a su artículo 22, con entrada en vigor a partir de 1 de enero de 2019 para recoger dentro de este precepto tanto las ventas a distancia como los servicios TRE.

De esta forma se establecen las mismas condiciones para los servicios TRE que los previstos para las ventas a distancia y, por tanto, los sujetos pasivos que presten servicios TRE a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales establecidos en otros Estados miembros distintos del territorio de aplicación del IVA español y que hayan optado por la tributación en todo caso, en el Estado miembro de consumo:

- Deberán justificar ante la Administración tributaria que dichos servicios han sido declarados en otro Estado miembro.
- Se establece la necesidad de reiterar la opción, una vez transcurridos dos años naturales para que esta no se entienda revocada.

### Ejemplo 20

Un empresario establecido en el TAI presta servicios TRE a empresarios o profesionales, comenzando en este ejercicio a prestarlos a particulares, tanto establecidos en este territorio, como en el de otros Estados miembros de la Unión, y también a establecidos en Estados o territorios terceros.

Las prestaciones de servicios a empresarios o profesionales se localizarán en sede del destinatario, dada la condición del destinatario (presumiendo que actúan también en calidad de empresarios o profesionales).

Para el supuesto de que los destinatarios sean particulares establecidos en el TAI español, las operaciones se localizan en este territorio, debiendo repercutir IVA al tipo general.

Si los destinatarios son particulares establecidos en territorios terceros (Canarias, por ejemplo), o en Estados terceros (Canadá, por ejemplo), las operaciones no estarán sujetas al IVA

español, debiendo acudir a la normativa reguladora del territorio tercero o Estado tercero. Así, sabemos que, respecto a los particulares de Canarias, el empresario deberá repercutir en su caso el impuesto general indirecto canario (IGIC).

En cuanto a los particulares establecidos en el territorio IVA de otros Estados miembros, al comenzar ahora a realizar estas operaciones podrá tributar: hasta alcanzar 10.000 euros (IVA excluido) de volumen de operaciones se localizarán los servicios en el TAI español, debiendo repercutir IVA al tipo general. En todo caso, cuando supere ese umbral, deberá tributar en la forma que se indica en el párrafo siguiente.

No obstante, el empresario español podrá optar por tributar en destino y para ello deberá ir dándose de alta como empresario sujeto pasivo en los distintos Estados miembros en los que vaya a realizar o preste los servicios o bien acogerse ante la Administración tributaria española en el régimen de la Unión dentro de los regímenes especiales de los servicios TRE. En este caso, deberá repercutir el IVA correspondiente a cada Estado miembro y declararlo e ingresarlo bien ante cada Administración tributaria o bien ante la AEAT en el caso de acogerse al régimen especial.

### 4.3. Regímenes especiales de los servicios TRE y facturación

Consecuencia de estas nuevas reglas de localización de los servicios TRE se han modificado los regímenes especiales de los servicios TRE así como las normas por las que se regulan las obligaciones de expedición de facturas emitidas con ocasión de la prestación de estos servicios a fin de simplificar su emisión.

Ambos extremos se examinan posteriormente en los epígrafes dedicados a los regímenes especiales del IVA y a las novedades en materia de facturación.

### 4.4. Determinación del lugar de establecimiento del destinatario

Si bien puede ser que la intención del legislador europeo sea la simplificación de las reglas de localización de los servicios, no cabe duda de que respecto de los servicios TRE se planteaba un serio problema para determinar dónde se encuentra establecido el destinatario no empresario o profesional. Ese reto lo asumió el legislador, esencialmente con la redacción de los artículos 24 bis y 24 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, que fijan una serie de presunciones en relación con la ubicación del cliente de servicios TRE, si bien deben tenerse en cuenta también los artículos 24 quinquies a 24 septies. Si la idea original era simplificar la gestión del impuesto, desde luego el cúmulo de presunciones y la forma de acreditar dónde se encuentra establecido el destinatario no empresario o profesional por parte del prestador de los servicios queda muy lejos de esa finalidad, y más para los pequeños y medianos empresarios (exigió de unas notas explicativas de la Comisión Europea de 3 de abril de 2014, especialmente extensas, que no son criterios plenamente

seguros pues la interpretación de esta norma corresponde al TJUE, lo que venía a introducir, si cabe, mayor inseguridad a los empresarios).

El legislador modificó el artículo 24 ter a través del Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, entrando en vigor el 1 de enero de 2019, reconociendo que «la evaluación de los requisitos para la aplicación de tales presunciones ha demostrado que al sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que presta dichos servicios a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos en otros Estados miembros le resulta extremadamente gravoso obtener, en determinadas circunstancias, dos elementos de prueba no contradictorios del lugar en el que está establecido o tiene su domicilio o su residencia habitual su cliente. Este trámite resulta especialmente gravoso para las pequeñas y medianas empresas». Así, «la exigencia de un elemento de prueba debería simplificar las obligaciones de las empresas cuyas prestaciones intracomunitarias a consumidores de otros Estados miembros se sitúen por debajo de un determinado umbral», siendo esta simplificación complementaria a las modificaciones que se han expuesto en el epígrafe anterior sobre los servicios TRE y por ello todo este conjunto de novedades se aplica a partir del 1 de enero de 2019.

Frente a las reglas particulares establecidas en el resto del contenido de los artículos 24 bis y 24 ter, en la letra d) de este último precepto se fija una regla que bien puede ser la que fija la presunción general, pues se reconoce que en circunstancias distintas a las contempladas en el artículo 24 bis y en las letras a), b) y c) del artículo 24 ter, se presume que el cliente que sea una persona que no tenga la condición de empresario o profesional está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies.

Así, resultarán de aplicación preferente las presunciones específicas recogidas en el artículo 24 bis y 24 ter, letras a), b) y c). Y respecto de las situaciones contempladas en la letra d), se establece ahora una regla especial a la misma, para exigir exclusivamente un elemento de prueba, en vez de dos, mientras no se supere el umbral que fija el legislador.

Por tanto, esta nueva modificación del Reglamento de Ejecución supone:

- a) Para el resto de las prestaciones de servicios TRE no contempladas en el artículo 24 bis y 24 ter, letras a), b) y c), se exigen dos elementos de prueba no contradictorios de entre los enumerados por el artículo 24 septies (letras a) a f) para que el prestador determine dónde se encuentra establecido el destinatario que no tiene la condición de empresario o profesional, pues es el prestador quien tiene que determinar los elementos de la relación jurídico-tributaria, entre los que se encuentra la localización territorial del hecho imponible.
- b) No obstante, frente a esta regla, solo se exigirá un elemento de prueba de los enumerados en el artículo 24 septies (pero solo de entre los fijados en las letras a) a f) cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el valor de los servicios TRE, excluido el IVA, prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no exceda de 100.000 euros o su contravalor en moneda nacional (este último se calcula aplicando el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo el 5 de diciembre de 2017, fecha de adopción del Reglamento de Ejecución donde se establece esta regla), durante el año civil corriente y el anterior. El umbral señalado se calcula, por tanto, teniendo en cuenta de forma conjunta dos años, el corriente y el anterior.
- El elemento de prueba será facilitado por una persona, distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios.
- En el supuesto de que en el curso de un año civil se superase el umbral de 100.000 euros, pasará a aplicarse la regla general de la letra d), esto es, dejará de exigirse un único elemento de prueba aportado por un tercero y se exigirán dos de estos elementos que pueden ser aportados por el prestador, el destinatario o un tercero.

En este caso hasta que no vuelvan a cumplirse las condiciones requeridas anteriormente no podrá aplicarse nuevamente la excepción a la regla general (no superar el umbral de 100.000 € durante el año civil corriente y el anterior).

## 5. Sujetos pasivos

### 5.1. Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo

Cuando se ejercita la renuncia a las exenciones inmobiliarias del artículo 20.uno.20.º y 22.º de la LIVA y se sujeta la operación a IVA, el sujeto pasivo es el empresario o profesional adquirente, si bien deben cumplirse los requisitos previstos en el apartado segundo del artículo 20 de la LIVA y dar cumplimiento a las condiciones formales del artículo 8 del RIVA. Entre estos últimos, se prevé que la renuncia se practicará por cada operación y deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que este haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

En el artículo 24 quater del RIVA se recogen diversas reglas de aplicación que desarrolla el artículo 84 de la LIVA en materia de inversión del sujeto pasivo. Su apartado 7, letra b), establece una condición aplicable al supuesto recogido en el apartado 1, referido a la inversión del sujeto pasivo en operaciones inmobiliarias, previsto en el artículo 84.uno.2.º, letra e), segundo guion, concordante con la operación que se ha expuesto en el párrafo anterior.

Esta condición se refería también a la citada declaración que debe emitir el adquirente o destinatario al proveedor del bien, pero existía una discordancia técnica, pues modificada la LIVA y el artículo 8 del RIVA para prever que bastaba que el adquirente generase el derecho a deducir total o parcialmente, pero no se había recogido esta última previsión en el citado artículo 24.

Estamos pues ante una mera reforma que adapta el texto reglamentario al legal, de manera que ahora se prevé (reforma aprobada por RD 1512/2018, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2019) que en dicha declaración que debe emitir el destinatario que se convierte en sujeto pasivo, coincidente con la recogida en el artículo 8 del RIVA, se hará expresa mención a que tienen el derecho a la deducción total «o parcial» del IVA por la adquisición de los bienes inmuebles.

## 6. Tipos impositivos

### 6.1. Entradas de cine

Con efectos de 5 de julio de 2018, por Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos para 2018, se rebaja el tipo impositivo aplicable a la entrada a las salas cinematográficas, que pasa de tributar del 21 al 10%, modificándose el artículo 91.uno.2.6.º de la LIVA.

### 6.2. Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos

El Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, suprimió el tipo impositivo reducido para estos servicios de forma que pasaron a tributar al tipo general. Por Real Decreto-Ley 26/2018, de 28 de diciembre, se incluye un número 13.º en el artículo 91.uno.2, recuperando así la tributación que estos servicios tenían hasta el 2012. A partir del 1 de enero de 2019 se aplica el tipo impositivo del 10% a los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

Resulta de la dicción del precepto que el tipo reducido se aplica solo cuando el prestador sea una persona física, de forma que los servicios prestados por sociedades mercantiles y comunidades de bienes seguirán tributando al tipo del 21%.

Dado que se recupera el tipo impositivo tal como estaba vigente en 2012, vuelve a recuperarse también como doctrina administrativa la establecida por la DGT hasta esa fecha. De esta forma, el tipo reducido se aplica tanto si el servicio se contrata directamente por el artista como si se hace a través de su representante que actúe en nombre ajeno (Consulta 720/1998, de 28 de abril –NFC009064–).

Para que resulte aplicable el tipo reducido, el servicio debe prestarse a organizadores de obras teatrales y musicales. Como reiteradamente ha señalado la DGT (entre otras, Consultas 1500/1998, de 11 de septiembre –NFC070897–, y 1679/1998, de 21 de octubre –NFC008474–), tiene la consideración de organizador de una obra teatral o musical la persona o entidad que lleve a cabo la ordenación de los medios materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de que la obra teatral o musical se represente, pudiendo tener la condición de organizadores de obras teatrales o musicales las entidades públicas (Estado, comunidades autónomas, diputaciones, ayuntamientos); asociaciones de diversa naturaleza (culturales, de vecinos, de padres de alumnos); colegios públicos o privados; sindicatos, comités de empresa o partidos políticos; empresas dedicadas habitualmente a la organización de tales obras (empresarios teatrales, propietarios de pubs o salas de fiesta; agentes artísticos, representantes y promotores, cuando asuman la organización de las obras no limitándose a la actividad de mediación); empresas que tienen otro objeto social pero que ocasionalmente organizan la representación de obras teatrales o musicales, cualquiera que sea la finalidad de dicha actividad (cajas de ahorros, empresas comerciales o industriales).

En cuanto a la delimitación de obra teatral y musical, además de las consultas anteriores, la DGT en Consultas 1570/1998, de 29 de septiembre (NFC070898), y 2392/1999, de 20 de diciembre (NFC070899), ha señalado que por obras teatrales se consideran las obras dramáticas, dramático-musicales, coreográficas, pantomímicas y literarias en cuanto sean objeto de recitación o adaptación para la escena; y por obras musicales se entienden las que se expresan mediante una combinación de sonidos a la que puede unirse o no un texto literario. No tienen por ello efecto sobre el tipo impositivo el lugar donde se produzca la actuación, el procedimiento establecido para la determinación de la contraprestación o la finalidad singular que tenga el organizador de la obra.

Entre otros servicios, la DGT, en las consultas anteriores, ha estimado que tributan al tipo reducido los servicios artísticos de guiñol, los de títeres o los servicios consistentes en recitar poesías durante un concierto de flamenco.

### 6.3. Servicios de teleasistencia

La Ley 6/2018, con vigencia a partir del 5 de julio de 2018, amplía el ámbito objetivo de aplicación del tipo reducido del 4% para las operaciones reflejadas en el artículo 91.dos.2, número 3.º, de la LIVA. Así, se aplica este tipo a los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del artículo 15.1 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.

Se exige para aplicar este tipo reducido que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras en aplicación de lo dispuesto en dicha ley. También se aplica el tipo

reducido cuando se presten como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75% de su precio, en aplicación de lo dispuesto en la ley.

Pues bien, la novedad radica en que se reduce el porcentaje anterior, de forma que ahora se aplica el tipo reducido cuando la prestación económica cubra más del 10% de su precio, ampliándose así el perímetro objetivo de aplicación del tipo reducido de manera importante.

## 6.4. Actualización de referencias normativas

El Real Decreto 1512/2018 modifica el artículo 26 bis, apartados 1 y 2, del RIVA, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019, para actualizar, conforme a la regulación vigente, las referencias normativas contenidas en este precepto a la norma reguladora del impuesto sobre sociedades y a los derechos de las personas con discapacidad.

## 6.5. Libros electrónicos

La Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, modifica los artículos 98.2, párrafo segundo y 99 (añadiendo un apartado 3) así como el anexo III, punto 6, de la Directiva IVA en lo relativo a los tipos impositivos aplicados a los libros, los periódicos y las revistas.

De esta forma, se puede aplicar el tipo reducido al suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de soporte físico, bien por vía electrónica, o en ambas formas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, libros ilustrados y de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos y levantamientos hidrográficos y similares), que no sean íntegra o predominantemente publicaciones destinadas a la publicidad y que no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible.

Se exige para ello unas condiciones que en el caso de España se dan, por lo que el legislador nacional puede adoptar las disposiciones necesarias para aprobar que el tipo reducido del 4% se aplique a los servicios prestados por vía electrónica referidos en el párrafo anterior (el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A, de 16 de enero de 2019, así lo recoge en su art. 70, si bien en la actualidad ha quedado paralizado).

Así, se exige que el Estado miembro viniera aplicando a 1 de enero de 2017, de conformidad con el Derecho de la Unión, tipos reducidos inferiores al mínimo establecido por el artículo 99 de la directiva (lo que ocurre en nuestro caso, en que el tipo aplicable a libros es del 4%, y no el tipo del 5% que fija como mínimo el precepto de la directiva) o concedieran exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior en relación con el

suministro de determinados bienes a los que se refiere el punto 6) del anexo III, también podrán aplicar el mismo trato a efectos del IVA en caso de que se efectúe por vía electrónica el suministro a que se refiere el punto 6) del anexo III.

## 7. Devoluciones

### 7.1. Devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancía por carretera

Estos sujetos pasivos, cuando tributen por el régimen simplificado, y hayan soportado cuotas deducibles como consecuencia de la adquisición de medios de transporte afectos a sus actividades, pueden solicitar la devolución de las mismas durante los primeros 20 días naturales del mes siguiente a aquel en el cual hayan realizado la adquisición (cumpliendo los requisitos del art. 30.3, letras b) y c), RIVA), esto es, estar al corriente de sus obligaciones tributarias y que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja en el régimen de devolución mensual del IVA (REDEME), sin necesidad de esperar a declarar estas cuotas en la autoliquidación por IVA, modelo 303, cumplimentando la parte correspondiente al régimen especial simplificado.

Para ello deben cumplimentar y presentar el modelo 308, o modelo de solicitud de devolución del régimen especial del recargo de equivalencia, artículo 30 bis del RIVA, artículo 21.4.º, párrafo 2.º, de la LIVA y sujetos pasivos ocasionales.

Por Real Decreto 1512/2018 se modifica el artículo 30 bis.1, párrafo segundo del RIVA, encontrándonos nuevamente ante una reforma técnica o de ajuste a la regulación vigente, pues para delimitar los vehículos por los que podía acogerse a este sistema de devolución se refería la norma a una directiva que ya no estaba vigente; recogándose ahora la que procede, esto es, la Directiva 2007/46/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de septiembre de 2007, por la que se crea un marco para la homologación de los vehículos de motor y de los remolques, sistemas, componentes y unidades técnicas independientes destinados a dichos vehículos.

## 8. Regímenes especiales del IVA

### 8.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Está siendo ya una cuestión recurrente que el legislador retrase el momento en que se reduzcan los límites cuantitativos para la exclusión de los sujetos pasivos en ambos regi-

menes. Cualquiera que sea la razón que lleve al legislador a prorrogar el régimen existente, el Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (BOE de 29 de diciembre) modifica la disposición transitoria decimotercera de la LIVA y vuelve a prorrogar para el periodo impositivo 2019 los límites cuantitativos que delimitan el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; de manera que la magnitud de 150.000 euros a que se refiere el primer guion del número 2.º y el número 3.º del apartado dos del artículo 122, y el número 6.º del apartado dos del artículo 124 de esta ley, queda fijada en 250.000 euros.

De esta forma, respecto del régimen especial simplificado, quedarán excluidos del mismo:

- Los empresarios o profesionales en los que el volumen de ingresos en el año 2018 supere cualquiera de los siguientes importes:
  - a) Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 250.000 euros anuales.
  - b) Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el ministro en la orden reguladora del régimen, 250.000 euros anuales.

Si en el año 2018 se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año. Para determinar el volumen de ingresos se incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades citadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2018 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Si en 2018 se ha iniciado la actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

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

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2018 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Cuando en el año 2018 se haya iniciado una actividad, el importe anterior se elevará al año.

- Debe recordarse:
  1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.dos.3.º de la LIVA en relación con el artículo 43.2, letra a) del Reglamento del IVA, quedan excluidos del régimen los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en este, un importe de 250.000 euros durante el año 2018.
  2. También quedan excluidos, conforme a lo dispuesto en el artículo 43.2, letra b), los sujetos pasivos que superen, para la totalidad de las operaciones realizadas, distintas de las referidas en la letra a) anterior, durante el año 2018, un importe de 250.000 euros (por RD 1512/2018 se modifica este precepto para ajustarlo a los límites anteriores).

Como consecuencia de esta prórroga sobre los límites excluyentes de los regímenes especiales, la disposición transitoria primera del real decreto-ley fija un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones a los citados métodos y regímenes especiales.

El plazo de renuncia al que se refiere el artículo 33.2, párrafo segundo, del RIVA, así como la revocación de las mismas, que deben surtir efectos para el año 2019, será de un mes a partir del día siguiente a la fecha de publicación en el BOE del real decreto-ley (esto es, el mes se computa a partir de 30 de diciembre de 2018).

Por otro lado, las renunciaciones y revocaciones presentadas, para el año 2019, a los regímenes especiales durante el mes de diciembre de 2018, se entenderán presentadas en periodo hábil; aun cuando los sujetos pasivos afectados por lo dispuesto en el párrafo anterior, podrán modificar su opción en el plazo previsto en el mismo.

## 8.2. Régimen especial del grupo de entidades

Por el Real Decreto 1512/2018 se realizan ajustes técnicos en el artículo 61 quater, apartado 2, segundo párrafo y en el artículo 61 quinquies, apartado 2, primer párrafo del RIVA para adaptar los textos a la regulación actual del reglamento de facturación, sustituyendo la norma antigua por la referida al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

## 8.3. Regímenes especiales de los servicios TRE

Se incluyen modificaciones tanto en la LIVA como en el RIVA, si bien todas ellas entran en vigor a partir del 1 de enero de 2019.

### 8.3.1. Ámbito de aplicación y obligaciones formales en el régimen exterior de la Unión

Los artículos 163 octiesdecies y 163 noniesdecies de la LIVA regulan el ámbito de aplicación y las obligaciones formales del denominado régimen especial de los servicios TRE prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, esto es, el régimen exterior de la Unión. La Ley 6/2018 incluye dos modificaciones puntuales a estos preceptos, con vigencia a partir del 1 de enero de 2019, con los que se pretende favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la posibilidad de acogerse a los sistemas simplificados de ventanilla única por parte de estos empresarios o profesionales suprimiéndose la limitación existente de que los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, pero registrados a efectos del IVA en un Estado miembro, por ejemplo porque realizan ocasionalmente operaciones sujetas al IVA en dicho Estado miembro, no pueden utilizar ni el régimen especial aplicable a los empresarios no establecidos en la Unión ni el régimen especial aplicable para los empresarios o profesionales establecidos en la Unión.

Las dos modificaciones son las siguientes:

- a) Se restringe el concepto de «empresario o profesional no establecido en la Unión» (art. 163 octiesdecies, apartado dos, letra a), LIVA), de forma tal que lo será todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica fuera del territorio de la Unión y no posea un establecimiento permanente en el territorio de la Unión (se suprime la referencia a que tampoco tenga la obligación, por otro motivo, de estar identificado en la Unión, dada la nueva redacción de las reglas de localización de los servicios TRE que anteriormente hemos analizado).
- b) En el artículo 163 noniesdecies se recogen las obligaciones formales que deben cumplir los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión para acogerse a este régimen especial, obligando al empresario o profesional, conforme la letra a), a declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Se exigía que presente una declaración en la que el empresario o profesional manifieste que no está identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Unión. Esta obligación queda sustituida, en concordancia con la restricción apuntada en el punto anterior, por la obligación de presentar una declaración en la que manifieste que no ha situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Unión y que no posee en él un establecimiento permanente.

### 8.3.2. Facturación

La adaptación a la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, exige la modificación del artículo 61 quinquiesdecies, apartado 3, del RIVA, efectuada por Real Decreto 1512/2018, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019.

Se establece ahora que la normativa aplicable en materia de facturación, en los casos en que resulte procedente, para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de los servicios TRE será el del Estado miembro de identificación del prestador y no el de consumo del servicio como ocurría hasta ahora.

Con ello se pretende favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la posibilidad de acogerse a los sistemas simplificados de ventanilla, dado que el sistema anterior era farragoso para los empresarios, en tanto quedaban sometidos por las obligaciones de facturación a los diferentes regímenes normativos de los Estados miembros.

## 9. Régimen fiscal aplicable a los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020»

El Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, al que hemos aludido anteriormente, aprueba también un régimen específico aplicable a los eventos citados que se celebrarán en nuestro país, y que supone la adopción de medidas particulares tanto en la imposición directa como en la indirecta.

Debe tenerse en cuenta que estas medidas entraron en vigor el día 30 de diciembre de 2018.

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

### 9.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión

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

Pues bien, se recoge un beneficio puntual referido a esta devolución y el requisito de reciprocidad citados, como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de estos eventos, de forma que no se exigirá el referido requisito, previsto en el artículo 119.2.º de la LIVA.

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

ros, quedando claro que solo se procederá a la devolución respecto de cuotas soportadas en el TAI afectas a entregas de bienes o prestaciones de servicios relacionadas con estos eventos, no a las restantes que soporte el empresario establecido fuera de la Unión.

### Ejemplo 21

Un empresario establecido en Estados Unidos (no tiene establecimiento permanente alguno en España) adquiere bienes muebles a un empresario de Zaragoza que posteriormente los vende a las empresas españolas que van a participar en los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020», para ser consumidos en los estadios ubicados en el TAI donde se celebrarán. Además adquiere también bienes muebles de la misma naturaleza al empresario de Zaragoza, para su consumo en el mismo territorio pero con destino a otros eventos a cuyos organizadores españoles les transmite los bienes.

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

El empresario de Estados Unidos ha soportado las cuotas de IVA por las adquisiciones que realizó y, en este sentido, puede solicitar la devolución de las mismas a la Administración tributaria española, si bien para la devolución de las cuotas soportadas afectas a bienes que se destinan a los eventos deportivos no se exigirá el requisito de reciprocidad, por lo que serán devueltas con arreglo a los beneficios fiscales ahora aprobados; mientras que las afectas a otros eventos se exigirá el requisito de reciprocidad, el cual no existe con Estados Unidos, por lo que no resultará viable la devolución solicitada en la proporción de cuotas afectas a estos eventos.

## 9.2. Nombramiento de representantes

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

El beneficio fiscal que tendrán estos empresarios cuando sean sujetos pasivos por operaciones vinculadas a los eventos deportivos citados es que no precisarán de nombrar el

representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la LIVA; lo que implica también la exclusión de nombrar representante para solicitar la devolución de las cuotas soportadas a través del régimen del artículo 119 bis, implicando con ello la eliminación de los dos requisitos esenciales adicionales que se exigían en este procedimiento de devolución, equiparándose así estos empresarios con los establecidos en la Unión.

### 9.3. Reglas relativas a los periodos de liquidación y devolución y obligaciones formales y de suministro inmediato de información (SII)

Si las dos previsiones anteriores se referían a los empresarios o profesionales establecidos fuera de la Unión, las que ahora se examinan afectan a todos los empresarios establecidos fuera del TAI español, estén dentro de la Unión o fuera de él.

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

- A) Los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI que tengan la condición de sujetos pasivos y que soporten o satisfagan cuotas como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con ambos eventos tendrán derecho a la devolución de dichas cuotas al término de cada periodo de liquidación.

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

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

Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones correspondientes al último periodo del año deberán presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero.

- C) Lo anterior no determinará la obligación para dichos empresarios o profesionales de la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que resulta una excepción al artículo 62.6 del RIVA. Quedan excluidos, por tanto, de esta obligación formal y de su complejidad administrativa que supone para los empresarios o profesionales.
- D) Todo lo señalado en las letras anteriores es igualmente aplicable a la entidad organizadora del acontecimiento, a los equipos participantes y a las personas jurídicas no establecidas en el TAI que soporten o satisfagan cuotas de IVA como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de ambos eventos.
- E) No obstante, cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en los que concurran los requisitos previstos en los artículos 119 o 119 bis de la LIVA, la devolución de las cuotas soportadas se efectuará conforme al procedimiento establecido en dichos artículos y en los artículos 31 y 31 bis del RIVA.

## 9.4. Régimen de importación temporal

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 27/2018 prevé también respecto de estos eventos deportivos determinados beneficios en materia de régimen aduanero. De conformidad con ellos, con arreglo al artículo 251 del Código Aduanero de la Unión y al artículo 7 del Convenio relativo a la Importación Temporal, hecho en Estambul el 26 de junio de 1990, las mercancías que se importen para su utilización en la celebración y desarrollo que se vinculen al régimen aduanero de importación temporal podrán permanecer al amparo de dicho régimen por un plazo máximo de 24 meses desde su vinculación al mismo, que, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020».

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

El plazo a que se refiere el artículo 9.3.º, letra g), de la LIVA será, en relación con los bienes que se utilicen temporalmente en la celebración y desarrollo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020», de 24 meses desde su vinculación al régimen aduanero de importación temporal, que, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de

diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020».

## 9.5. Transferencias intracomunitarias

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

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

El beneficio fiscal que se establece se refiere a la concreción del cómputo del plazo anterior de 24 meses. Así el citado plazo de 24 meses se computará en relación con los bienes que se utilicen temporalmente en la celebración y desarrollo de la final de ambos eventos deportivos desde que se efectúe la transferencia al TAI y, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020».

## 9.6. Cláusula de cierre en localización de servicios

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

Esta regla establecida en el artículo 70.dos de la LIVA no resultará aplicable a los servicios relacionados con la celebración de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020» cuando sean prestados por las personas jurídicas residentes en España constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020» por los equipos participantes y estén en relación con la organización, la promoción o el apoyo de dicho acontecimiento.

### **Ejemplo 22**

De acuerdo con el artículo 70.dos de la LIVA, los servicios de arrendamiento de medios de transporte y de bienes muebles, los servicios TRE, los de publicidad, cesiones de licencias, marcas y demás derechos de propiedad intelectual, asesoramiento, auditoría, etc., cuando sean prestados a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de la Unión y la explotación o utilización efectivas tenga lugar en el TAI, se localizarán en este territorio.

Cuando se presten por personas jurídicas residentes en España constituidas por la entidad organizadora o los equipos participantes en los eventos deportivos, no les resultará de aplicación esta regla especial del artículo 70.dos. Así, si se constituye por la entidad organizadora del evento una sociedad española que va a tener los derechos de retransmisión de los eventos y esta sociedad cede estos derechos a una entidad establecida fuera de la Unión, esta prestación no tributará en el TAI, ni siquiera por la parte en que se utilicen o exploten estos derechos en el TAI español.

## **10. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registro y SII**

Las modificaciones que afectan a esta materia han sido aprobadas por el citado Real Decreto 1512/2018, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019 y se examinan a continuación.

### **10.1. Libros registro del IVA**

Se modifica el artículo 62.2 del RIVA que regula las excepciones para llevar los cuatro libros que se indican en el apartado primero.

Hasta ahora se exceptuaba a los sujetos que aplicaban los regímenes especiales simplificado, de agricultura, ganadería y pesca, de recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica. Se sustituye ahora esta última referencia, dado el olvido que había tenido el legislador, por la de «aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica» que, como sabemos, tienen un mismo tratamiento.

### **10.2. Libro registro de facturas expedidas a través del SII**

En relación con los sujetos pasivos que deben llevar este libro a través de la Sede electrónica de la AEAT (SII) se realiza un ajuste técnico para comprender los distintos documentos que pueden emitirse por el empresario o profesional, pues no se había recogido referencia alguna al documento electrónico de reembolso en las operaciones en que procede la devolución del IVA a los viajeros.

Entre la información que debe suministrarse en el sistema SII se encuentra el tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa o simplificada (letra a) del apartado 3 del art. 63 RIVA).

Respecto de la orden que puede exigir la inclusión de otras especificaciones, como consecuencia de que el documento obligatorio por parte de los empresarios o profesionales que entreguen bienes en régimen de viajeros va a ser a partir de 1 de enero de 2019 el «documento electrónico de reembolso», conforme al artículo 9.1.2.º, letra B) del RIVA, se incluye ahora este documento entre las especificaciones que puede exigirse (además de recibos y otros documentos de uso en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional conforme al art. 16.1 y disp. adic. primera del Reglamento de facturación, como hasta ahora se especificaba).

De esta forma se recuerda la obligación de incluir estos documentos electrónicos de reembolso entre aquellos respecto de los que debe suministrarse información a través del SII.

### 10.3. Opción por la llevanza electrónica de los libros registro

Estamos ante una novedad trascendente respecto a la llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Hasta ahora la opción, respecto de aquellos empresarios o profesionales que no estaban obligados a incluirse en el SII y voluntariamente se acogían al mismo, debía efectuarse en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

Se modifica el artículo 68 bis, párrafo primero, del RIVA, de manera que esta opción por aplicar el SII podrá ejercitarse a lo largo de todo el ejercicio, mediante la presentación de una declaración censal, surtiendo efecto dicha opción en el año natural en curso.

Al poder efectuarse esta opción en cualquier momento del ejercicio para todo tipo de empresario, se suprime la referencia a los empresarios o profesionales que inicien la actividad a lo largo del año natural en curso, dado que la anterior previsión general comprende la posibilidad de que quien inicie la actividad pueda ejercitar la opción en el momento de presentar la declaración censal de inicio, cualquiera que sea el momento del año natural.

### 10.4. Información a suministrar en relación con el periodo de tiempo anterior a la llevanza electrónica de los libros registro

La Orden HFP/187/2018, de 22 de febrero, había recogido algunas modificaciones a la orden reguladora del SII de 12 de mayo de 2017, incluyendo una disposición adicional que regulaba esta cuestión.

Esta materia, por su contenido y naturaleza, debía estar recogida en el RIVA, y ahora se incluye un nuevo artículo, el 68 ter, para regular esta cuestión en el reglamento, disponiéndose las siguientes reglas en relación con la información que deben suministrar los sujetos pasivos que se acojan voluntariamente al SII o deban aplicarlo, desde una fecha posterior al 1 de enero del año natural, de manera que respecto del plazo comprendido entre el inicio del año y el periodo a partir del cual se suministra la información a través de la Sede electrónica de la AEAT, deberán cumplirse las siguientes reglas:

- a) Obligación de suministrar la información. Los sujetos pasivos que hayan comenzado a llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT desde una fecha diferente al primer día del año natural quedarán obligados a remitir los registros de facturación relativos al periodo de tiempo anterior a dicha fecha, correspondientes al mismo año natural, esto es, desde el 1 de enero hasta la fecha de llevanza de los libros a través del SII.
- b) Contenido de la información. Dichos registros deberán contener la información de las operaciones realizadas durante este periodo que deban ser anotadas en los libros registro del IVA de acuerdo con lo establecido en los artículos 63.3, 64.4 y 66.2 del RIVA, para las personas y entidades diferentes a las que se refiere el artículo 62.6. Esto es, no se suministra la totalidad de la información exigida en el SII, sino la correspondiente a los libros registro de IVA generales.

Esta información deberá suministrarse identificando que se trata de operaciones correspondientes al periodo de tiempo inmediatamente anterior a la inclusión del sujeto pasivo como obligado a la llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, de acuerdo con las especificaciones técnicas, procedimiento, formato y diseño que establezca por orden el ministro de Hacienda, a que se refieren los artículos 63 y 64 del RIVA.

- c) Plazo de remisión de la información. El plazo para remitir los registros de facturación correspondientes a este periodo será el comprendido entre el día de la inclusión y el 31 de diciembre del ejercicio en que se produzca la misma.
- d) Libro registro de bienes de inversión (art. 65 RIVA). Incluirá las anotaciones correspondientes a todo el ejercicio, tanto del periodo en que no se aplicó el SII como de aquel a partir del cual se suministró la información a través de la Sede electrónica de la AEAT.
- e) Otra información relevante. Al igual que la información anterior, aquella otra información con trascendencia tributaria a que se refieren los artículos 63.3 y 64.4 del RIVA incluirá las operaciones correspondientes a todo el ejercicio y no solo del periodo anual a partir del cual se aplicó el sistema SII.
- f) Presentación de modelos informativos. La inclusión en el SII supone que estos empresarios o profesionales queden exonerados de presentar los modelos infor-

mativos 347 y 390, de ahí la trascendencia en remitir la información referida en este apartado.

## 10.5. Plazos de remisión electrónica de los registros de facturación

El nuevo sistema de devolución en régimen de viajeros, con la obligación de emitir en todo caso el «documento electrónico de reembolso» a partir de 1 de enero de 2019, lleva consigo la obligación de suministrar información sobre el mismo, de manera que ahora se incluye una nueva letra e) en el apartado 1 del artículo 69 bis del RIVA para recoger este documento y el plazo de remisión de su información (recordemos que no se remite el documento, sino la información contenida en el mismo).

Así, la información relativa al «documento electrónico de reembolso» que debe emitir el empresario o profesional para que el viajero no residente en el territorio de la Unión obtenga la devolución del IVA deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se incluya la rectificación del impuesto correspondiente a la devolución de la cuota soportada por el viajero.

Estamos ante un plazo distinto del general de remisión de la información contenida en las facturas que, como sabemos, es de cuatro días naturales desde la expedición de las facturas.

## 11. Obligaciones de los sujetos pasivos. Autoliquidaciones y representantes

### 11.1. Liquidaciones mensuales de IVA

Como sabemos, tienen obligación de presentar autoliquidaciones mensuales aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

El cálculo de este umbral cuantitativo plantea problemas en relación con el supuesto en que se hubiese efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial. Para ello, el número 2.º del apartado 3 del artículo 71 del RIVA recoge las reglas correspondientes, si bien se refería al texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

Se modifica el párrafo tercero de este precepto para ajustarse técnicamente el RIVA a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, aludiendo ahora al artículo 76.4 de esta norma en lo referente al concepto de rama de actividad.

## 11.2. Representante fiscal

El artículo 82.1 del RIVA regula la obligación de los sujetos pasivos no establecidos en relación con el nombramiento de un representante respecto del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la LIVA y en el RIVA.

En el párrafo segundo se determinan las exclusiones o excepciones al cumplimiento de la anterior obligación. Entre las mismas se preveía que no debían cumplir la misma aquellos sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión cuando se acogían al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

Pues bien, ahora este precepto se ajusta técnicamente y dado que la LIVA da un tratamiento conjunto a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, se alude a todos ellos, como excluidos de la obligación de nombrar representante cuando se acojan al citado régimen especial.

## 12. Facturación

El Real Decreto 1512/2018, al que hemos aludido en varias ocasiones a lo largo de este trabajo (en vigor el 1 de enero de 2019), modifica los siguientes preceptos del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

### 12.1. Obligación de expedir factura. Normativa aplicable a los servicios TRE

Nuevamente la transposición de la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, obliga a modificar el apartado 3 del artículo 2, donde se recoge la norma aplicable a la obligación de expedir factura, todo ello como consecuencia de fijar como norma que debe tenerse en cuenta para expedir factura la del Estado de identificación para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de los servicios TRE. Lo anterior, en concordancia con lo expuesto previamente respecto del artículo 61 quinquiesdecies del RIVA, donde a partir del 1 de enero de 2019 se señala que la normativa aplicable a la factura expedida por los sujetos pasivos acogidos a los regímenes de los servicios TRE será la del Estado miembro de identificación del prestador de los servicios.

De esta forma la obligación de expedir factura se ajustará a las normas establecidas en el Reglamento de facturación español (sobre el que el legislador interno tiene competencia), en los siguientes supuestos:

- A) Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiera la factura se entienda realizada en el territorio de aplicación del IVA español (es la regla general que tiene en cuenta el lugar donde se produce la entrega del bien o la prestación de servicios, de acuerdo con las reglas de localización del hecho imponible). No obstante, se establecen las siguientes excepciones, de manera que no resultará de aplicación el Reglamento de facturación español (se entiende que será el del Estado del destinatario o de consumo):
- A.a') Cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del IVA sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura no sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 (expedición por el destinatario o por un tercero a quienes se autoriza por parte del proveedor o del prestador la confección de la factura).
  - A.b') Cuando el prestador del servicio se encuentre acogido a alguno de los regímenes especiales a los que se refiere el capítulo 6, del título XII de la Directiva IVA (regímenes especiales de los servicios TRE cuando el destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo, esto es, no es empresario o profesional) y no sea España el Estado miembro de identificación, a efectos de lo establecido en el capítulo XI del título IX de la LIVA (régimen especial de los servicios TRE).

### Ejemplo 23

1. Un empresario situado en el TAI presta un servicio TRE a un particular establecido en otro Estado miembro. Se conoce que el volumen total de las operaciones TRE realizadas por este empresario a lo largo de este año natural y del anterior en relación con destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros distintos de España localizados en otros Estados miembros no ha alcanzado 10.000 euros en cada periodo, y que con esta operación tampoco supera este umbral.

En este caso la factura que debe emitir el empresario español se expedirá de acuerdo con el Reglamento de facturación español, por aplicación de la regla general señalada en la letra A).

2. Un empresario situado en Francia presta un servicio TRE a un empresario establecido en el TAI, sin que se haya autorizado al destinatario español a expedir la factura de la operación por cuenta del prestador francés.

En este caso el empresario francés deberá emitir una factura de acuerdo con la legislación francesa, y no con la legislación española, conforme a la regla prevista en la

letra A.a') anterior. En la factura no repercutirá impuesto alguno, produciéndose la inversión del sujeto pasivo en el TAI español (de acuerdo con la normativa francesa, en la factura deberá especificar que se produce la circunstancia de que el deudor frente a la Hacienda pública española es el destinatario).

3. Un empresario establecido en Portugal presta un servicio TRE a un particular situado en el TAI español. Se conoce que el volumen total de las operaciones TRE realizadas por este empresario a lo largo de este año natural y del anterior en relación con personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros distintos de Portugal no ha alcanzado 10.000 euros en cada periodo, y que con esta operación tampoco supera este umbral.

En este caso el empresario portugués emitirá factura de acuerdo con la normativa vigente en Portugal, de acuerdo con la regla de la letra A.b') anterior.

- B) Cuando el proveedor o prestador esté establecido en el territorio de aplicación del IVA español o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, a partir del cual se efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios y dicha entrega o prestación, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entienda realizada en el territorio de aplicación del IVA español, en los siguientes supuestos:

- B.a') Cuando la operación esté sujeta en otro Estado miembro, el sujeto pasivo del IVA sea el destinatario para quien se realice la operación y la factura no sea materialmente expedida por este último en nombre y por cuenta del proveedor del bien o prestador del servicio.
- B.b') Cuando el prestador del servicio se encuentre acogido al régimen especial a que se refiere la sección 3.<sup>a</sup> del capítulo XI del título IX de la LIVA (régimen especial aplicable a los servicios TRE prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo, o régimen de la Unión) y sea España el Estado miembro de identificación.
- B.c') Cuando la operación se entienda realizada fuera de la Unión.

## Ejemplo 24

1. Un empresario establecido en el TAI español presta un servicio TRE a un empresario establecido en Italia, emitiendo la factura el empresario español, al no existir autorización para que sea emitida por el destinatario.

En este caso la operación se localiza en Italia (art. 69.uno.1.º LIVA), y la factura emitida por el empresario español se ajustará a las reglas del Reglamento de facturación, en virtud de la regla B.a'), ya que no se ha autorizado al empresario italiano a emitir la factura por cuenta del empresario español. Este emitirá la factura sin repercusión de IVA alguno (español o italiano), pero deberá especificar que se produce la inversión del sujeto pasivo en Italia, pudiendo mencionar el precepto de la Directiva IVA que regula esta obligación, a fin de que el empresario italiano esté informado de que adquiere la condición de deudor frente a la Administración tributaria italiana por el IVA devengado en Italia.

2. Mismo supuesto, pero el empresario de Italia ha sido autorizado por el empresario español para expedir la factura de la operación en nombre del prestador español.

La diferencia con el supuesto anterior se encuentra en la autorización concedida por el empresario español, que lleva como consecuencia que la factura expedida por el empresario italiano se ajustará a la normativa de Italia, de acuerdo con la previsión de la misma regla B.a').

3. Un empresario situado en el TAI español, acogido al régimen especial de los servicios TRE, presta un servicio de esta naturaleza a un particular establecido y con residencia habitual en Bélgica. Se conoce que con anterioridad a la realización de esta operación el empresario español había superado el umbral de 10.000 euros de volumen de este tipo de operaciones realizado durante este año natural con destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros.

La prestación de servicios se localiza en Bélgica, por la norma de conflicto recogida en el artículo 70.uno.4.º de la LIVA, ya que se ha superado el umbral de 10.000 euros de ventas a destinatarios no empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros. La factura que debe expedir el empresario español se ajustará a la normativa belga y no a la española, por aplicación de la regla B.b') anterior, debiendo repercutir en la factura el IVA belga, al tipo impositivo que fija la normativa belga.

4. Cualquier entrega de bienes o prestaciones de servicios efectuada por un empresario establecido en el TAI español que suponga una exportación de bienes, y toda prestación de servicios localizada fuera del territorio IVA de la Unión, deberá ser reflejada en una factura expedida de acuerdo con el Reglamento de facturación. Así, por las ventas de bienes efectuadas por un empresario establecido en Teruel con destino a empresarios y particulares de Canadá se documentarán en factura que cumplirá las condiciones del Reglamento de facturación, si bien respecto al localizarse fuera del territorio IVA de la Unión no se repercutirá IVA.

C) Cuando el prestador que no esté establecido en la Unión, se encuentre acogido al régimen especial a que se refiere la sección 2.ª del capítulo XI del título IX de la LIVA (régimen especial de los servicios TRE prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, o régimen fuera de la Unión) y sea España el Estado miembro de identificación.

### Ejemplo 25

1. Un empresario establecido en Canadá, acogido al régimen especial de los servicios TRE, siendo España el Estado miembro de identificación, presta un servicio de esta naturaleza a un particular situado y con residencia habitual en el TAI español.

La operación se localiza en el TAI español por aplicación de la norma de conflicto del artículo 70.uno.4.º de la LIVA. El empresario canadiense emitirá factura al particular ajustándose a las normas del Reglamento de facturación, conforme a la regla C) anterior.

2. Mismo supuesto que el anterior, pero en este caso el empresario de Canadá, acogido al régimen especial de los servicios TRE, ha considerado como Estado miembro de identificación Francia.

La diferencia con el supuesto anterior es la del Estado miembro de identificación, pues la operación se sigue localizando en el TAI español. No obstante, la factura a emitir se ajustará a las normas de facturación de Francia.

## 12.2. Excepciones a la obligación de expedir factura

### A) Regla general: operaciones exentas

En el artículo 3.1 del Reglamento de facturación se recogen los supuestos respecto de los que los empresarios o profesionales no tienen la obligación de expedir factura (con la excepción de los supuestos previstos en el art. 2.2 en los que siempre debe emitirse factura, como es el caso en que el destinatario sea un empresario o profesional, o sea la Administración, en cuyo caso existe siempre obligación de emitir factura).

La letra a) del citado precepto se refiere a determinadas operaciones exentas en las que no existe la obligación de emitir factura (servicios sanitarios, etc.). Se recogen dos novedades:

- a) De una parte se realiza un ajuste técnico al eliminarse la referencia al número 21.º del artículo 20.uno de la LIVA (exenciones relativas a las juntas de compensación, que habían sido suprimidas por Ley 28/2014, de 27 de noviembre).
- b) De otra, se incluye un nuevo supuesto en que no existe obligación de emitir factura. Se trata de las operaciones exentas del artículo 20.uno.28.º de la LIVA, esto es, las prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.

B) Operaciones de seguro y financieras: sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de pensiones, fondos de titulación y sus sociedades gestoras

Conforme al apartado 2 del artículo 3 del Reglamento de facturación, como regla general, no existe obligación de emitir factura por las prestaciones de servicios exentas relativas a seguros (art. 20.uno.16.º LIVA) y financieras (art. 20.uno.18, letras a) a n), LIVA).

No obstante, siempre se ha previsto unas excepciones, de manera que existe obligación de emitir factura en determinadas operaciones, ampliándose ahora respecto de determinadas entidades financieras, de forma que existe obligación de emitir factura:

- a) Cuando conforme a las reglas de localización aplicables a las operaciones de seguro y financieras, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA español o en otro Estado miembro de la Unión y estén sujetas y no exentas al mismo (supuesto que se mantiene en las mismas condiciones que las que regían esta operatoria hasta ahora).
- b) Cuando conforme a las reglas de localización aplicables a las operaciones de seguro y financieras, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA español, Canarias, Ceuta o Melilla, estén sujetas y exentas al mismo y sean realizadas por empresarios o profesionales, distintos de entidades aseguradoras y entidades de crédito, a través de la sede de su actividad económica o establecimiento permanente situado en el citado territorio. Se añaden ahora, junto con las entidades anteriores, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de pensiones, así como sociedades gestoras de fondos de titulación, con la misma condición de establecimiento (se trata de recoger con ello una demanda de estas entidades que no tienen la calificación de entidades de créditos o de seguros propiamente dichas y quedaban obligadas a la expedición de factura, lo que implicaba una carga administrativa que las diferenciaba del sector bancario y de seguros).

C) Autorización por el Departamento de Gestión de la AEAT

Se añade en este mismo precepto un nuevo párrafo en el apartado 2 del artículo 3 del Reglamento de facturación para conferir al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT la potestad de eximir a otros empresarios o profesionales de la obligación de expedir factura, previa solicitud de los interesados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de estas facturas.

La inserción de este párrafo puede hacer pensar que se trata de empresarios o profesionales relacionados con las operaciones a las que antes se ha hecho re-

ferencia, si bien los términos generales utilizados dan lugar a interpretar que se refiere a la posibilidad de exonerar la emisión de factura respecto de cualquier otra actividad u operaciones.

En este sentido, esta autorización y su procedimiento se incluye en el apartado uno de la disposición adicional primera del Reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión (RD 1065/2007), modificado por el Real Decreto 1512/2018, entre aquellos cuyo vencimiento del plazo máximo establecido para resolver sin que se haya notificado la resolución supondrá la desestimación de la solicitud (se incorpora un número 90 a este apartado uno).

### 12.3. Facturación de agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena

La disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación regula un sistema de facturación específico para determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena.

Se requiere, entre otras condiciones, que se trate de alguno de los servicios que se delimitan en la letra c) del apartado 1 de la mencionada disposición, regulando de esta forma el ámbito o marco objetivo de este sistema especial de facturación. Entre los servicios que pueden facturarse por este sistema se encuentra el transporte de viajeros y sus equipajes, hostelería, acampamento y balneario, etc.

Se amplía de manera importante este marco objetivo, dado que este sistema de facturación se va a aplicar también para los «servicios de viajes a los que sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viaje» (letra h', que se añade), de manera que, cuando una agencia de viajes intervenga como mediadora en la prestación de estos servicios por cuenta de otra agencia de viajes, podrá aplicar este sistema de facturación.

## 13. Modificaciones en el reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión que afectan al IVA

Asimismo, por el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, se modifican algunos preceptos de este reglamento consecuencia de las novedades en materia de IVA. Son los siguientes:

### 13.1. Opciones en materia de IVA

Como consecuencia de las novedades que se han comentado hasta ahora en relación con los servicios TRE, se hace preciso modificar este reglamento para recoger las distintas opciones que se han establecido en materia de IVA. De esta forma:

A) Se incluyen dos nuevas letras s) y t) al apartado 3 del artículo 9 para establecer que la declaración de alta en el censo de empresarios sirve para:

- Optar por la no sujeción al IVA de las prestaciones de servicios TRE a personas que no tengan la condición de empresario o profesional establecidas en otro Estado miembro (sin haber superado el umbral de 10.000 €) a que se refiere el artículo 70.8.º de la LIVA (al pasar a tributar en el Estado miembro de consumo).
- Comunicar la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.uno.4.º a) de la LIVA, siempre que el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.

B) La declaración de modificación en el censo de empresarios servirá en particular, conforme señala el artículo 10.2, para:

- Optar por la no sujeción que se acaba de mencionar (letra r).
- Revocar las opciones o modificar las solicitudes que se indican en la letra h), incluyéndose la revocación de la opción que se menciona en la letra anterior.
- Se añade además que servirá (letra s) para comunicar otros hechos y circunstancias de carácter censal previstos en las normas tributarias o que determine el ministro de Hacienda (lo que supone una desreglamentación de esta materia, de forma que bastará una orden ministerial para establecer nuevos supuestos).

## 13.2. Declaración anual de operaciones con terceras personas y derogación del artículo 36

Se realiza un mero ajuste técnico en el artículo 32 dedicado a concretar las personas excluidas de la obligación de presentar esta declaración anual. Se suprime la letra e) y pasa por ello el contenido de la letra f) a la anterior letra. De esta forma, desaparece el supuesto «los obligados tributarios que deban informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro de acuerdo con el artículo 36», dado que a tenor de la evolución legislativa en la actualidad no tenía sentido recoger esta exclusión.

Al hilo de ello se suprime el artículo 36, donde se recogía la «obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro». Como ya se estableció para el IVA, la implantación en el ámbito del IGIC del SII, entre otros, para los sujetos pasivos inscritos en el REDEME, determina que estos sujetos pasivos, que estaban obligados a presentar la declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro y otras operaciones

(modelo 340), queden exonerados de la misma, por lo que procede eliminar esta obligación informativa que únicamente se exigía en el IGIC.

### 13.3. Información sobre determinadas operaciones con activos financieros

El artículo 42 regula la obligación de informar sobre determinadas operaciones con activos financieros, exigiéndose en su apartado 2, respecto de las operaciones en las que intervengan sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva o sociedades de inversión de capital variable, junto con fedatarios o intermediarios financieros, que la declaración informativa debe contener la información adicional que se cita en este apartado.

Se precisa ahora que, en relación con las operaciones sobre derechos de suscripción, corresponde realizar la declaración a la entidad depositaria de dichos valores en España y, en su defecto, al intermediario financiero o al fedatario público que haya intervenido en la operación.

## 14. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA

### 14.1. Orden HAC/1148/2018, de 18 de octubre (modelos 303, 322, 347 y 390)

Esta orden modifica los modelos 303, 322, 347 y 390 siendo aplicable para la presentación de las autoliquidaciones del IVA, modelos 303 y 322, correspondientes al último periodo de liquidación de 2018 y de las declaraciones informativas, modelos 390 y 347, correspondientes a 2018.

#### A) Modelos 303 y 322

El SII implicó la exoneración de presentar la declaración resumen-anual para los sujetos pasivos obligados al mismo, así como para aquellos que voluntariamente opten por utilizarlo, estableciéndose para dichos sujetos la obligación de informar de su volumen de operaciones en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural. Con este objeto, en el apartado de datos identificativos se introdujo la casilla «¿Existe volumen anual de operaciones (art. 121 LIVA)?», a cumplimentar exclusivamente por los sujetos pasivos exonerados de la obligación de presentar la declaración-resumen anual. Con el fin de clarificar los sujetos pasivos que deben informar de su volumen de operaciones en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación, la casilla anterior se sustituye por otras dos, la primera a cumplimentar por los exonerados de la obligación de presentar la declaración-resumen anual

y la segunda por los que, estando exonerados, deban consignar su volumen de operaciones. Esta modificación afecta a los modelos 303 y 322.

También en relación con el volumen de operaciones, se modifican las casillas 79 de los modelos 303 y 322, para incluir en las mismas, de manera expresa, el importe de las entregas no habituales de oro de inversión.

#### B) Modelo 390

Se establece que la realización de actividades por las que no exista obligación de presentar autoliquidaciones periódicas no afectará a la exoneración de presentar el modelo 390.

Como consecuencia de la exoneración de la obligación de presentar la declaración-resumen anual para los sujetos pasivos que lleven los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, en el apartado de datos identificativos del modelo 390 se elimina la casilla «¿La autoliquidación del último periodo corresponde al régimen especial del grupo de entidades?».

Habiendo transcurrido más de cuatro años desde la última modificación de tipos impositivos en el IVA, en el desglose del IVA deducible del modelo 390, se eliminan los tipos no vigentes y se crea una casilla en la que se incluirán, en su caso, las cuotas deducibles en virtud de resolución administrativa o sentencia firmes con tipos no vigentes.

En el apartado de resultados de las liquidaciones del modelo 390 se crea una casilla para consignar las cuotas pendientes de compensación al término del ejercicio.

En el desglose del volumen de operaciones del modelo 390 se incluyen expresamente las entregas no habituales de oro inversión en la casilla 106.

#### C) Modelo 347

Por otra parte, esta orden modifica el artículo 10 de la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, para establecer con carácter indefinido el plazo de presentación del modelo 347 en el mes de febrero.

## 14.2. Orden HAC/1416/2018, de 28 de diciembre (modelos 309, 036 y 034)

Esta orden modifica estos modelos, con vigencia a partir del 1 de enero de 2019, para que con los mismos los siguientes obligados tributarios cumplan con sus deberes tributarios en los casos que se detallan:

**A) Modelo 309 (declaración-liquidación no periódica de IVA)**

Se amplían los supuestos en los que se prevé la obligación de presentar esta declaración-liquidación no periódica del IVA, incluyendo el caso de aquellos sujetos pasivos acogidos a las regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia que resulten deudores de un crédito a favor de la Hacienda Pública, como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que resulten total o parcialmente impagadas, según lo dispuesto en el artículo 80.cinco.5.ª de la LIVA.

**B) Modelo 036 (declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores)**

- Se modifica tanto este modelo 036 como el 030 (Declaración censal de alta en el Censo de Obligados Tributarios, cambio de domicilio o variación de datos personales), introduciendo en los mismos una nueva casilla para comunicar la fecha de efectos del cambio de residencia fiscal.
- Como se ha indicado anteriormente, se establece un nuevo apartado C) dentro del apartado 11, para recoger las opciones relativas a los servicios TRE.

**C) Modelo 034 (Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de TRE en el IVA)**

Se recoge una modificación eminentemente técnica, consecuencia de la nueva regulación de los servicios TRE, para modificar, en el modelo 034, el apartado 5 de la declaración de inicio o modificación del régimen exterior de la Unión, sustituyendo la declaración de no estar identificado en otro país de la Unión Europea por la declaración de no disponer de sede de actividad económica ni establecimiento permanente en el territorio de la Unión.

## 15. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español

La Comisión emprendió una ambiciosa reforma del IVA en la Unión, aprobando el Plan de Acción sobre el IVA el 7 de abril de 2016, siendo una de sus finalidades básicas la de delimitar de manera definitiva los intercambios de bienes entre los territorios IVA de los Estados miembros. En tanto no se apruebe este régimen definitivo, que se encuentra ya en avanzado trámite, se han aprobado diversas normas que pretenden resolver algunos problemas técnicos que se han ido detectando por el legislador europeo. Se trata tanto de directivas como de normas reglamentarias, siendo necesario, respecto de las primeras, la transposición por parte de los Estados miembros.

A fin de conocer la tarea que deberá emprender el legislador español en esta materia a lo largo de 2019 y 2020, se va a efectuar un análisis de las normas europeas que se encuentran ahora en periodo análogo al de *vacatio legis* a la espera bien de su transposición al ordenamiento jurídico interno o, en su ausencia, a las consecuencias que el derecho europeo prevé para estas situaciones.

## 15.1. Normas publicadas el 29 de diciembre de 2017

Con esta fecha se publicaron en el DOUE tres normas que afectan al IVA: la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes; el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; y el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Parte del contenido de la directiva ha sido ya recogido por el legislador español en la Ley 6/2018 y el Real Decreto 1512/2018, que anteriormente hemos comentado, en relación con los servicios TRE, y también ha entrado en vigor la reforma del Reglamento de Ejecución 282/2011, referida al mismo ámbito objetivo.

No obstante, respecto de este primer paquete quedan pendientes de legislar los siguientes extremos que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2021:

- El nuevo régimen de ventas a distancia.
- El umbral aplicable a los sujetos pasivos que realizan entregas intracomunitarias de bienes a distancia, y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de servicios prestados por vía electrónica, que será de 10.000 euros.
- El régimen de exenciones a las importaciones de escaso valor.
- La regulación de los regímenes especiales para los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o realicen ventas a distancia de bienes, estableciéndose por separado las normas reguladoras de cada uno de ellos:
  - a) Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Unión.

- b) Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo.
  - c) Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países.
  - d) Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones.
- Consecuencia de los cambios apuntados sobre los regímenes especiales, se aprobó el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, que resultará de aplicación, al igual que los nuevos regímenes, el 1 de enero de 2021, si bien, a diferencia de la directiva, no se exige desarrollo normativo interno, al encontrarnos ante un Reglamento de la UE de aplicación directa y prioritaria sobre la norma interna. En este Reglamento 904/2010 se establecen normas relativas al intercambio y almacenamiento de información por parte de los Estados miembros, con el fin de establecer los regímenes especiales previstos en el título XII, capítulo 6 (en la actualidad los regímenes especiales de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y de los servicios prestados por vía electrónica).

## 15.2. Reglamento (UE) 2018/1541 del Consejo, de 2 de octubre

Este Reglamento (UE) modifica los Reglamentos (UE) 904/2010 y (UE) 2017/2454 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA, entrando en vigor la mayoría de sus disposiciones el 1 de enero de 2020, si bien no se exige transposición.

## 15.3. Normas sobre inversión del sujeto pasivo

Según esta materia se dictaron dos normas: la Directiva 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre, en lo que respecta al periodo de aplicación del mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo en relación con determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, y del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA; y la Directiva (UE) 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre, en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado; ambas con vigencia hasta el 30 de junio de 2022, fecha en la que se prevé entre en vigor el sistema definitivo de tributación de las operaciones intracomunitarias.

En virtud de la primera, los Estados miembros pueden establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario como medida especial de instauración de un mecanismo de reacción rápida para combatir modalidades de fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables, sujetándose eso sí a las condiciones que se precisan en la norma.

Por la segunda de las directivas se modifica la Directiva IVA en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministradores de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado.

Su origen se encuentra en la Comunicación de 7 de abril de 2016 relativa a un Plan de Acción sobre el IVA, en el que la Comisión presentó una propuesta destinada a establecer los elementos de un régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo de empresa a empresa entre los Estados miembros, basada en el principio de imposición de los intercambios transfronterizos de bienes en el Estado miembro de destino; así como en nivel actual de fraude en materia de IVA detectado por las autoridades europeas, en particular el originado como consecuencia de las entregas intracomunitarias que permite la obtención de productos con exención del IVA, y posteriormente una serie de operadores incurrir en fraude fiscal al no abonar a las autoridades tributarias el IVA percibido de sus clientes, mientras que estos tienen derecho a una deducción fiscal. Fraude en cascada que también tiene lugar con prestaciones de servicios.

Esta preocupación del legislador europeo ha motivado la aprobación de la anterior directiva con vigencia hasta el 30 de junio de 2022, fecha en la que se prevé entre en vigor el sistema definitivo de tributación de las operaciones intracomunitarias, incluyendo ahora un nuevo precepto 199 quater en la Directiva IVA.

De esta forma, como excepción a la regla general en virtud de la que el sujeto pasivo del impuesto es el proveedor del bien o el prestador del servicio, los Estados miembros pueden establecer un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo (GRCM, por sus siglas en inglés de *generalised reverse charge mechanism*), a fin de que lo sea el destinatario, siempre que tenga esta condición, cuando la base imponible de las operaciones sea superior a 17.500 euros.

Ahora bien, aprobar esta medida por parte de los Estados miembros exige el cumplimiento de una serie de condiciones e iniciar un procedimiento de autorización que será concedido por el Consejo europeo antes de aplicar esta medida (mediante decisión de ejecución); todo ello con el fin de limitar el riesgo de que el fraude se traslade a otros Estados miembros.

Si bien la medida puede resultar de un extraordinario calado en el IVA y producir un gran beneficio financiero en muchos ámbitos sectoriales de la economía, la exigencia de las condiciones impuestas (déficit recaudatorio de IVA por debajo del porcentaje que se indica, evaluación de impacto, comprobación de que otras medidas de control no son suficientes para combatir el fraude, etc.), además de la actual situación parlamentaria y legislativa en

nuestro país, puede llevar a la inaplicación de esta medida. Ahora bien, incluso en el caso de no aplicación, la directiva exige de los Estados miembros que no inicien el procedimiento de autorización, la elaboración de un informe provisional a la Comisión relativo al impacto en su territorio de la aplicación del GRCM por otros Estados miembros.

Finalmente, ante la posibilidad de que la implantación de este mecanismo generalizado por los Estados miembros cause un impacto negativo considerable sobre el mercado interior constatado por la Comisión, esta institución puede proponer al Consejo la derogación de todas las decisiones de ejecución autorizadas por el Consejo, como muy pronto, seis meses después de la entrada en vigor de la primera.

## 15.4. Normas publicadas el 7 de diciembre de 2018

En esta fecha se publicaron en el DOUE dos normas que afectan al IVA: la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros, y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias.

La Directiva (UE) 2018/1910, que tiene que ser objeto de transposición antes del 1 de enero de 2020, se refiere a las siguientes operaciones u obligaciones formales:

- A) Acuerdos sobre existencias de reserva, venta de existencias de reservas o acuerdos de ventas en consign ( *call-off stock* ). Hasta ahora cuando un sujeto pasivo transporta bienes de un Estado miembro a otro para ser objeto en el segundo territorio de una entrega posterior, aun cuando conociera al futuro adquirente, debía declarar una transferencia intracomunitaria (entrega intracomunitaria de bienes en el Estado de salida y adquisición intracomunitaria en el Estado de llegada), y posteriormente se producía una entrega interior entre ambos empresarios en el Estado donde se habían almacenado previamente los bienes, respecto de la que se podía o no producir la inversión del sujeto pasivo.

Se incluye un nuevo artículo 17 bis en la Directiva IVA, que afectará al artículo 9.3 de la LIVA al regular las transferencias intracomunitarias, para simplificar la tributación de las operaciones anteriores, recogiendo con estas denominaciones aquellas operaciones consistentes en entregas de bienes de un Estado miembro a otro en que el proveedor, cuando se inicia el transporte, conoce la identidad del sujeto pasivo destinatario que esté habilitado para entrar en posesión de dichos bienes con arreglo a un acuerdo existente entre ambos sujetos pasivos, en un momento posterior.

Con efectos de 1 de enero de 2020, la operación tributará de la siguiente forma: tendrá lugar una única entrega intracomunitaria en el Estado miembro de salida y una adquisición intracomunitaria en el de llegada, siendo sujeto pasivo el adquirente, de forma que el proveedor no deberá declarar la transferencia intracomunitaria ni en el Estado de salida ni tampoco en el de llegada.

Se exige que el proveedor no cuente con establecimiento permanente o que su sede social no radique en el Estado miembro de llegada, que el adquirente esté identificado en este último territorio, que el proveedor conozca la identidad y el NIF a efectos del IVA del cliente final y que la entrega se produzca en el plazo máximo de 12 meses desde que las mercancías llegan al Estado miembro. Se impone, además, un riguroso control y registro de los bienes que se entregan en estas situaciones.

De incumplirse estas condiciones, o de no concurrir, la operación seguirá tributando con el mismo régimen que el actual.

- B) Operaciones o ventas en cadena. El legislador europeo establece un régimen uniforme para estas operaciones de entregas sucesivas de bienes que, sin embargo, son objeto de un único transporte intracomunitario, consecuencia todo ello de la diversidad de situaciones que se habían planteado respecto de las que el TJUE había conocido en diversas sentencias. Como había señalado este órgano, el transporte intracomunitario solo puede imputarse a una de las entregas que será la que se beneficie de la exención para las entregas intracomunitarias de bienes.

A partir del 1 de enero de 2020, la primera venta del bien en cadena se considerará entrega intracomunitaria de bienes exenta cuando se realice a favor del operador intermediario, debiendo comunicarse desde el inicio de la operación el destino final de los bienes. Para ello se exige que el operador intermediario notifique al proveedor un NIF a efectos de IVA expedido por la Administración tributaria del Estado miembro de salida de los bienes.

- C) Número de identificación a efectos de IVA en las operaciones intracomunitarias. Nos encontramos ante la novedad más importante recogida en la nueva directiva, en tanto es la que afecta con carácter general a dichas operaciones. Como sabemos la exención en las entregas intracomunitarias de bienes exige la identificación a efectos del IVA del destinatario, aun cuando este requisito era considerado como formal y no material, lo que ha dado lugar a una jurisprudencia tanto europea como nacional tendente a reconocer la menor importancia del requisito formal sobre el material.

El legislador europeo modifica esta situación, y da nueva redacción al artículo 138.1 de la Directiva IVA, de manera que la inclusión del número de identificación a efectos del IVA del adquirente en el Sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES), asignado por un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie el transporte de los bienes, se convierta, junto con la condición de que

los bienes se transporten fuera del Estado miembro de entrega (condición ahora regulada en el Reglamento de Ejecución 282/2011, como seguidamente se expondrá), en una condición material y no formal, para la aplicación de la exención de las entregas intracomunitarias de bienes.

Dos son pues los requisitos materiales que ahora serán necesarios para aplicar la exención: el transporte de los bienes y la identificación del destinatario en el sistema VIES.

Considerando que la indicación en la lista VIES es esencial para informar al Estado miembro de llegada de la presencia de los bienes en su territorio y es, por lo tanto, un elemento clave en la lucha contra el fraude en la Unión, el legislador considera que los Estados miembros deben garantizar que, cuando el proveedor no cumpla con las obligaciones de indicación en la lista VIES, no se aplique la exención, excepto si el proveedor actúa de buena fe, esto es, si puede justificar debidamente ante las autoridades tributarias competentes cada una de sus carencias respecto del estado recapitulativo, lo que en ese momento podría incluir asimismo facilitar la información correcta prevista en el artículo 264 de la Directiva IVA (que recoge el contenido de los estados recapitulativos).

Con efectos de 1 de enero de 2020 se exigirá esta condición como requisito necesario e imprescindible para aplicar la exención en las entregas intracomunitarias de bienes, con los efectos indicados.

- D) Estados recapitulativos de operaciones intracomunitarias. Los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA deberán presentar un estado recapitulativo en el que figure la información que se recoge en el artículo 262 de la directiva, en relación con las operaciones intracomunitarias que realicen, lo que supone una modificación del actual modelo informativo 349, debiendo incluirse las ventas de existencias de reserva.

En el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, cuya entrada en vigor tendrá lugar también el 1 de enero de 2020, se incluyen dos importantes novedades:

- a) Se inserta una nueva sección 2 bis al capítulo VIII, dedicada a las exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias.

El fundamento de esta reforma está relacionado con el fraude del IVA transfronterizo, que pretende corregirse, y que se encuentra vinculado fundamentalmente a la exención en las entregas intracomunitarias de bienes. Por ello, el legislador considera preciso especificar las circunstancias en las que debe considerarse que los bienes han sido expedidos o transportados desde el territorio del Estado miembro de entrega.

De esta forma, frente a las polémicas surgidas hasta ahora sobre la acreditación de la entrega intracomunitaria de bienes, centrada esencialmente

en el transporte o salida de los bienes del territorio del Estado de partida, el legislador establece ahora un sistema de presunciones o pruebas *iuris tantum* (al admitirse prueba en contrario por la Administración) si bien es el proveedor de los bienes quien tiene que aportar o acreditar frente a la Administración el transporte, de acuerdo con las presunciones que se indican en el reglamento.

Se pretende con ello introducir un sistema que dé seguridad jurídica a las partes intervinientes, así como a los Estados miembros, si bien el cuadro de presunciones que se incluyen y su aplicación no estarán exentas tampoco de polémica.

En el artículo 13 del RIVA se recogen los medios de prueba que se consideran válidos a efectos de acreditar el transporte de las mercancías desde el TAI al de otros Estados miembros y esta reforma supone, en la práctica, vaciar de contenido el precepto reglamentario o, cuando menos, su aplicación dentro de los parámetros y condiciones fijados por el Reglamento de Ejecución, de aplicación directa y prioritaria sobre las normas nacionales.

- b) Se concreta el contenido que deben tener los registros de operaciones intracomunitarias.

Como se ha señalado al examinar la nueva directiva, se establece una nueva tributación para los denominados acuerdos sobre existencias de reserva. Tal como indica la directiva, los dos sujetos pasivos intervinientes, el proveedor y el destinatario, deberán llevar un registro de estas operaciones.

Se introduce con tal motivo una nueva sección 1 bis en el capítulo X del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, con el fin de concretar toda la información que deberán contener los citados registros, el que debe llevar el proveedor de los bienes, y el que debe cumplimentar el destinatario de los bienes.

6. Tipos impositivos
  - 6.1. Entradas de cine
  - 6.2. Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos
  - 6.3. Servicios de teleasistencia
  - 6.4. Actualización de referencias normativas
  - 6.5. Libros electrónicos
7. Devoluciones
  - 7.1. Devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancía por carretera
8. Regímenes especiales del IVA
  - 8.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
  - 8.2. Régimen especial del grupo de entidades
  - 8.3. Regímenes especiales de los servicios TRE
    - 8.3.1. Ámbito de aplicación y obligaciones formales en el régimen exterior de la Unión
    - 8.3.2. Facturación
9. Régimen fiscal aplicable a los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020»
  - 9.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión
  - 9.2. Nombramiento de representantes
  - 9.3. Reglas relativas a los periodos de liquidación y devolución y obligaciones formales y de suministro inmediato de información (SII)
  - 9.4. Régimen de importación temporal
  - 9.5. Transferencias intracomunitarias
  - 9.6. Cláusula de cierre en localización de servicios
10. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registro y SII
  - 10.1. Libros registro del IVA
  - 10.2. Libro registro de facturas expedidas a través del SII
  - 10.3. Opción por la llevanza electrónica de los libros registro
  - 10.4. Información a suministrar en relación con el periodo de tiempo anterior a la llevanza electrónica de los libros registro
  - 10.5. Plazos de remisión electrónica de los registros de facturación
11. Obligaciones de los sujetos pasivos. Autoliquidaciones y representantes
  - 11.1. Liquidaciones mensuales de IVA
  - 11.2. Representante fiscal
12. Facturación
  - 12.1. Obligación de expedir factura. Normativa aplicable a los servicios TRE



- 12.2. Excepciones a la obligación de expedir factura
- 12.3. Facturación de agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena
- 13. Modificaciones en el reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión que afectan al IVA
  - 13.1. Opciones en materia de IVA
  - 13.2. Declaración anual de operaciones con terceras personas y derogación del artículo 36
  - 13.3. Información sobre determinadas operaciones con activos financieros
- 14. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA
  - 14.1. Orden HAC/1148/2018, de 18 de octubre (modelos 303, 322, 347 y 390)
  - 14.2. Orden HAC/1416/2018, de 28 de diciembre (modelos 309, 036 y 034)
- 15. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español
  - 15.1. Normas publicadas el 29 de diciembre de 2017
  - 15.2. Reglamento (UE) 2018/1541 del Consejo, de 2 de octubre
  - 15.3. Normas sobre inversión del sujeto pasivo
  - 15.4. Normas publicadas el 7 de diciembre de 2018

## 1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la LIVA

Si bien el año 2018 no ha supuesto trascendentes novedades en materia de IVA, sí se han promulgado distintas normas internas que afectan a este impuesto, esencialmente en la segunda mitad, con la entrada en vigor en la mayoría de los casos a partir de 1 de enero de 2019, siendo su origen diverso, desde la adaptación a la normativa europea, hasta razones meramente técnicas o de adecuación de las remisiones que en el reglamento se realizan a otras normas.

Merece destacarse, sin embargo, las referencias a normas europeas que se han dictado en 2018 que obligan a los Estados miembros a adaptar su ordenamiento interno consecuencia de la necesaria armonización del impuesto en el ámbito territorial europeo, que tendrán vigencia hasta mediados de 2022, en que se espera entre en vigor el régimen definitivo de intercambio de bienes entre Estados miembros.

En este estudio se van a repasar las modificaciones que han entrado en vigor y, por tanto, están vigentes a partir de enero de 2019, 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, con una breve referencia a la normativa europea indicada en el párrafo anterior.

## 2. Hecho imponible

### 2.1. Bonos canjeables. Normativa reguladora

La Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, modificó la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA) en lo que respecta al tratamiento de los bonos que pueden ser utilizados a efectos de canje por bienes o servicios, exigiendo la armonización legislativa en el ámbito de la Unión a más tardar el 31 de diciembre de 2018, pues las disposiciones de la directiva resultan aplicables a partir de 1 de enero de 2019.

Como el legislador no ha dictado la norma que modifique la LIVA, la Dirección General de Tributos (DGT) dicta la Resolución de 28 de diciembre de 2018, sobre el tratamiento de los bonos en el IVA, con ánimo de dar seguridad jurídica, interpretando la ley de acuerdo con la directiva, si bien ha ido más allá, dando criterio respecto de otros elementos de la relación jurídico-tributaria relacionados con los bonos canjeables.

Es de advertir dos circunstancias; la primera es que la falta de transposición en plazo de la norma europea puede ocasionar algunos problemas derivados de los principios que inspiran el ordenamiento jurídico europeo, dado que no se puede partir sin más de la consideración de que la resolución se ajusta a una interpretación de la ley española que se acomoda en todo a la nueva directiva. La segunda se refiere a que si el ministerio deseaba dar respuesta a más cuestiones de las tratadas en la directiva, debería tener en cuenta, además de los aspectos que ha recogido, otros que, con seguridad, van a plantear una compleja problemática en la materia, olvidados en la Resolución publicada en el BOE de 31 de diciembre de 2018 y con entrada en vigor a partir de 1 de enero de 2019, como son el dar seguridad jurídica al concepto de destinatario de las operaciones y en materia de facturación, entre otros.

Un examen más detenido de esta Directiva 2016/1065 se realiza por el autor de estos comentarios en el artículo doctrinal «Tributación de los servicios relacionados con bienes inmuebles y de los bonos canjeables en el IVA», en la *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 407, de febrero de 2017. A él nos remitimos para un examen más pormenorizado de la materia recogida actualmente en la resolución y a algunas de las cuestiones problemáticas que suscita la regulación de los bonos canjeables. Nos limitaremos, por tanto, en estos comentarios a poner de manifiesto los distintos aspectos interpretados en la Resolución de 28 de diciembre de 2018.

## 2.2. Definición de bono canjeable y clasificación

Se recoge una noción general de bono canjeable de acuerdo con la directiva, considerando como tal aquel instrumento, cualquiera que sea la forma en que se haya creado, que deba ser aceptado a su presentación por su tenedor como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los eventuales proveedores de los bienes o los servicios sean conocidos al constar en el propio instrumento o en la documentación asociada al mismo, incluidas las condiciones de uso del instrumento.

Como consecuencia de esta definición, quedan excluidos de su ámbito los instrumentos que otorgan a su titular el derecho a recibir un descuento (bonos, vales o cupones de descuento), los que tengan la consideración de medios de pago, y los títulos de transporte, entradas para el acceso a espectáculos culturales o deportivos, sellos de correos y otros instrumentos de naturaleza similar.

### Ejemplo 1

No será bono canjeable la entrada a un concierto de una banda de rock a celebrar en Teruel adquirido por un particular a través de internet; aun cuando se conoce el lugar de realización del servicio y el tipo impositivo que se repercutirá. Como normalmente se efectúa el pago en el momento de la adquisición de la entrada en internet, estaremos ante el pago anticipado de una prestación de servicios, cuyo devengo se produce en dicho momento.

Tampoco lo será el billete o título de transporte que permite ir en AVE desde Madrid a Zaragoza.

Los bonos canjeables pueden clasificarse en dos grandes grupos:

- A) Bono univalente. Aquel que, en el momento de su emisión, sea conocido el lugar de realización de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono (operación subyacente), así como la cuota del IVA devengada por dicha entrega de bienes o prestación de servicios; en particular, por que sean conocidos con toda certeza el territorio de aplicación del impuesto (TAI) donde quedará sujeta la operación subyacente y el tipo impositivo aplicable. Es posible que el negocio subyacente consista en varios bienes y servicios siempre que, cualquiera que sea la combinación de bienes o servicios por los que se redima, en el momento de su emisión, pueda conocerse la tributación a efectos del IVA que corresponda a cada transacción en el momento de su canje (lo que puede plantear serios problemas para determinar la base imponible a la que tributa cada bien o servicio cuando los tipos impositivos sean diferentes para cada uno de ellos, siendo interesante que la DGT se pronuncie sobre la necesidad o no de que todos los bienes o servicios que se puedan adquirir tributen o no al mismo tipo impositivo o, cuando menos, se conozca la base imponible de cada una de las operaciones que comprende el negocio subyacente).

### Ejemplo 2

- A) Es bono univalente el que adquiere un particular a través de internet para disfrutar de una cena para dos personas en un restaurante de Zaragoza, en tanto se conoce el lugar de realización de la prestación de servicios (el TAI, conforme al art. 70.uno.5 LIVA) y la cuota del IVA devengada por la prestación de servicios subyacente (el 10% de acuerdo con el art. 91.uno.2.2.º de la LIVA).
- B) También lo es la adquisición de un bono que da derecho a dos personas a pernoctar en un hotel de una localidad del TAI, a acudir a un restaurante y a un servicio de pelu-

quería de la misma localidad, en establecimientos distintos, puesto que, aun cuando se trata de tres servicios diferentes prestados por sujetos pasivos distintos, se conoce tanto el lugar de realización como el tipo impositivo aplicable, aunque estos no sean coincidentes.

- C) Si una persona adquiere una tarjeta regalo por 300 euros de un comercio dedicado exclusivamente a libros sito en el territorio de aplicación del bien, si bien puede adquirir varios bienes, se conoce tanto el lugar de realización como el tipo impositivo aplicable. Lo mismo ocurrirá si se puede canjear por libros en formato papel o electrónico, a pesar de que los tipos impositivos son diferentes, planteándose en este caso la dificultad en determinar la base imponible, a salvo de que conozcamos la parte del bono que puede canjearse por uno u otro tipo de libros, o de considerar que en este caso no estamos ante un bono univalente, sino polivalente, como a continuación se indica.

- B) Bono polivalente. Se define por exclusión, lo que resulta habitual en el IVA, siendo aquel que no tenga la consideración de bono univalente porque en el momento de su emisión no pueda conocerse la tributación a efectos del impuesto de la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacentes a que se refiere el bono. Puede también canjearse por varios bienes y servicios, dentro o fuera del TAI, si bien no se conocerá la tributación de estas operaciones.

### Ejemplo 3

Son bonos polivalentes unas tarjetas regalo adquiridas por una empresa establecida en Sevilla a unos grandes almacenes situados en la misma capital para sortearlas entre sus clientes por importe cada una de 200 euros, que resultarán canjeables por cualquiera de los bienes que pueden adquirirse en esos grandes almacenes (alimentación, ropa, bebidas, etc.); ya que si bien se conoce el lugar en que se efectuarán las entregas de los bienes (el TAI donde se ubican los grandes almacenes, conforme al art. 68.uno LIVA), sin embargo se desconoce el tipo impositivo por el que tributarán las entregas, puesto que la alimentación y bebidas pueden soportar distintos tipos, no así la ropa, que va al tipo general.

## 2.3. Tributación a efectos del IVA del bono univalente

Su tributación, en el supuesto de que existan empresarios o profesionales intermedios entre el proveedor o el prestador y el destinatario final, es semejante a la examinada en las entregas de bienes efectuadas a través de un comisionista que actúa bien en nombre propio, o bien en nombre ajeno.

### 2.3.1. Empresario o profesional que actúa en nombre propio

En el caso de que se actúe en nombre propio pueden distinguirse las siguientes reglas:

- Conforme a la definición antes indicada de bono univalente, su transmisión, efectuada por un empresario o profesional que actúe en nombre propio, tributará conforme al régimen de tributación correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios a que se refiere el bono.
- Su transmisión se entenderá realizada, y quedará sujeta al IVA en el TAI, cuando en el momento de su emisión sea conocido que este será el ámbito territorial correspondiente al lugar de realización de la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono cuando sea redimido por su tenedor, de acuerdo con las reglas de localización de los artículos 68 a 70 de la LIVA.

#### Ejemplo 4

- A) Si una persona adquiere en un comercio de Zaragoza (que actúa en nombre propio) un cofre regalo consistente en una cena o comida para dos personas en uno de los más de cincuenta restaurantes que se indican situados todos en Portugal, estaremos ante un bono univalente, pero su adquisición no es una operación sujeta al IVA español, ya que de acuerdo con las reglas de localización del artículo 70.uno.5.º de la LIVA el hecho imponible en que consiste el negocio subyacente (la restauración) se localiza en Portugal, donde quedará sujeto al tipo aplicable en ese Estado miembro.
- B) Cuando una persona adquiere de un empresario que actúa en nombre propio un bono para canjearlo por una limpieza bucal en uno de los establecimientos que se indican, radicados en el TAI, estaremos ante un bono univalente cuyo hecho imponible se produce en el este territorio, de acuerdo con las reglas del artículo 69 de la LIVA.
- Considerando las dos reglas anteriores, si la operación subyacente a que se refiere un bono univalente está sujeta al IVA en el TAI:
    - La transmisión del bono univalente efectuada por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio a otro empresario o profesional que actúe en nombre propio o a su tenedor final, cualquiera que sea su condición, quedará igualmente sujeta al IVA en el TAI y su emisor o poseedor deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura al tipo impositivo correspondiente a la tributación de la entrega del bien

o de la prestación del servicio a que se refiere el bono que, por su propia naturaleza, deberá ser conocida en el momento de su emisión.

- La base imponible de la transmisión de un bono univalente estará determinada por el precio pagado por dicho bono, entendiéndose incluido en el mismo la cuota del IVA correspondiente.

### Ejemplo 5

Considerando el ejemplo 2.A), si el bono es adquirido por 110 euros, el particular al adquirirlo obtendrá una factura, que será emitida por el transmitente, considerando como base imponible 100 y como cuota 10 (10% de la base imponible).

- El sujeto pasivo del IVA correspondiente a la transmisión de un bono univalente realizada por un empresario o profesional en nombre propio será el empresario o profesional que la realice, salvo los supuestos de inversión del sujeto pasivo previstos en el artículo 84.uno.2.º de la LIVA.

### Ejemplo 6

Un empresario establecido en Andorra (sin establecimiento permanente en el TAI) transmite a otro empresario establecido en Zaragoza bonos para disfrutar de comidas o cenas en diversos restaurantes que se encuentran situados en estaciones de esquí del pirineo aragonés. El adquirente actuará en nombre propio en la venta directa de los bonos a los particulares, a través de internet y de los establecimientos que tiene abiertos por el TAI.

El sujeto pasivo de la primera transmisión entre el empresario de Andorra y el de Zaragoza será este último, por la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.uno.2.º, letra a), de la LIVA, que deberá repercutirse el impuesto y también deducirlo. En las segundas transmisiones será sujeto pasivo el empresario de Zaragoza, repercutiendo el tipo impositivo del 10%, que se entenderá incluido dentro del precio del bono.

- La entrega efectiva de los bienes o la prestación material de los servicios efectuadas por el proveedor del bien o prestador del servicio a cambio de un bono univalente presentado por su tenedor y aceptado como contraprestación total o parcial de aquellas no se considerarán una operación independiente para este

último y, por ello, el proveedor del bien o el prestador del servicio no deberán repercutir el IVA al tenedor del bono que lo presente para su canje efectivo por el bien o el servicio correspondiente, toda vez que dicho tenedor del bono univalente ya habrá, en su caso, soportado en su adquisición la repercusión del IVA correspondiente efectuada por el emisor o por el poseedor, empresario o profesional que, actuando en nombre propio, le haya transmitido el bono, al margen de la determinación del sujeto pasivo como se ha expuesto en el punto anterior.

### Ejemplo 7

En el ejemplo 2.A), cuando vayan los particulares con el bono al restaurante a canjearlo y disfrutar de la cena, el prestador del servicio recogerá en todo caso el bono, pero no facturará ni repercutirá cuota alguna a los comensales. Cuando adquirieron el bono ya soportaron la cuota correspondiente, incluida dentro del precio del bono.

- Cuando el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios sujetos al IVA en el TAI no sea el empresario o profesional que, actuando en nombre propio, haya emitido el bono univalente, se considerará que dicho proveedor o prestador ha entregado los bienes o prestado los servicios, a los que se refiere el bono, a su emisor. Por tanto, el proveedor que realice la entrega efectiva del bien o el prestador que realice la prestación material del servicio al tenedor del bono que lo haya presentado para su canje deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura, al emisor del bono, al tipo impositivo correspondiente sobre la base imponible determinada por la contraprestación que hubieran acordado y por la que este proveedor o prestador asumió el compromiso de entregar el bien o de prestar el servicio al tenedor del bono que lo presente para su canje y consecuente redención por dicho bien o servicio.

### Ejemplo 8

Un empresario establecido en el territorio de aplicación adquiere de otro empresario que tiene una cadena de hoteles en el mismo territorio 10.000 noches de hotel en habitaciones de uso para dos personas, al precio de 50 euros la noche. El primer empresario vende cofres regalo a particulares que pueden pernoctar de dos a cuatro noches a 70 euros la noche.

En este caso se considera que el empresario que tiene la cadena de hoteles ha vendido los servicios al primer empresario, y es este el que vende los servicios a los particulares, de tal

manera que el empresario que vende los cofres regalo factura a los particulares que los adquieren, y el empresario que tiene la cadena de hoteles facturará al emisor de los bonos.

- Respecto del devengo, deberemos tener en cuenta:
  - El devengo del IVA correspondiente a la transmisión de un bono univalente se producirá en el momento en que el bono se ponga en posesión del adquirente, salvo que resulte de aplicación la regla que sobre pagos anticipados se prevé en el artículo 75.dos de la LIVA.
  - El devengo correspondiente a la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el proveedor del bien o el prestador del servicio al emisor del bono se producirá en el momento en que, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75.uno de la LIVA, se hubiera entendido devengada la entrega de bienes o la prestación de servicios subyacente efectuada por el proveedor o prestador al tenedor de dicho bono que lo haya presentado para su canje, salvo que sea de aplicación lo establecido en el artículo 75.dos de la LIVA, por los pagos a cuenta que pudiera realizar el emisor.

### Ejemplo 9

En el supuesto 8 anterior, por la entrega de los cofres regalo o bonos univalentes a los particulares, se producirá el devengo de los servicios; mientras que cuando se produzca el canje de los bonos por los particulares que acudan a los hoteles, tendrá lugar el devengo de los servicios prestados por la cadena de hoteles al emisor de los bonos, siendo lógica la expedición de una sola factura mensual por el conjunto de los bonos canjeados en ese periodo, al permitir el Reglamento de facturación la emisión de facturas mensuales en este caso.

## 2.3.2. Empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional

Cuando la transmisión de un bono univalente sea realizada por un empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional, esta transmisión se entiende efectuada por este último empresario o profesional, en cuyo nombre y por cuya cuenta actúa el primer empresario o profesional, y tributará conforme al régimen de tributación correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios a que se refiere el bono, tal como se ha señalado antes, esto es, seguirá el régimen de tributación correspondiente a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios a que se refiere el bono.

Deberemos distinguir por ello, en el caso de existir un empresario que actúa en nombre y por cuenta de otro en la transmisión o distribución del bono:

- Un servicio de mediación efectuado por el empresario o profesional comisionista al otro empresario o profesional en cuyo nombre y por cuya cuenta actúa. Este servicio de mediación estará sujeto al IVA en el TAI cuando su destinatario, ya sea el emisor del bono u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio en su transmisión, se encuentre establecido en el TAI por contar en dicho territorio con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente que sean destinatarios del servicio de mediación, conforme al artículo 69.uno.1.º de la LIVA (tributará al tipo general). El devengo del impuesto correspondiente al servicio de mediación, cuya base imponible será la comisión pactada, se producirá de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75 de la LIVA, y la factura que documente la transmisión podrá ser expedida materialmente por el empresario o profesional comisionista o por un tercero, en las condiciones señaladas en el artículo 5 del Reglamento de facturación.
- La transmisión de un bono univalente efectuada por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio, a su adquirente. El régimen de tributación de esta transmisión será el previsto en el apartado 2.3.1 anterior.

### Ejemplo 10

Una sociedad mercantil propietaria de una famosa cadena de restaurantes sitos en el TAI emite bonos canjeables consistentes en una cena o comida para dos personas. Estos bonos son comercializados a través de una empresa establecida también en el TAI que tiene una famosa página web en la que se comercializan este y otros servicios de restauración o análogos, y que actúa en nombre y por cuenta de los empresarios que emiten los bonos canjeables.

Cuando un particular entra en la página web y adquiere uno de los bonos lo está adquiriendo de la empresa mercantil propietaria de la cadena de restaurantes, aplicando a esta operación lo que se ha señalado anteriormente: estamos ante un bono univalente que tributará en el TAI, cuyo devengo se produce cuando se adquiere el bono, y en el precio del mismo estará incluida la cuota del impuesto (al tipo reducido del 10%).

El empresario propietario de la página web presta un servicio de intermediación al empresario propietario de la cadena de restaurantes, cuya base imponible será el precio pactado entre ambos por la comisión, sobre el que se repercutirá el tipo general del impuesto, produciéndose el devengo cuando se presta el servicio de intermediación (en principio cuando se vende el bono, a salvo de que los pactos entre los empresarios hayan pactado que los servicios de intermediación comprenden otros servicios y, por tanto el devengo se producirá cuando se ultime la totalidad de los servicios prestados).

### 2.3.3. Deducibilidad de cuotas soportadas

Queda por determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios efectuada por los empresarios y profesionales que actúen en nombre propio en la emisión o transmisión del bono univalente, por los empresarios o profesionales que actúen en nombre y por cuenta del emisor del bono o de otro empresario o profesional que lo haya adquirido en nombre propio, así como por el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio a cambio de un bono univalente presentado por su tenedor para su canje. En este sentido, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a deducir conforme a las condiciones que se establecen en el título VIII de la LIVA.

## 2.4. Tributación del bono polivalente

### 2.4.1. Tributación general

Considerando la naturaleza de este bono polivalente, en el sentido de que se desconocen determinados elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, debe puntualizarse en primer lugar que no estará sujeta al IVA cada una de las transmisiones anteriores a aquella en la que se efectúe la entrega efectiva de los bienes o la prestación material de los servicios, como tal entrega o servicio (sin perjuicio de los hechos imposables que seguidamente se van a distinguir). Es esta operación, realizada por el proveedor del bien o el prestador del servicio a cambio del bono polivalente presentado por su tenedor para su canje y aceptado como contraprestación total o parcial, la que quedará sujeta al impuesto como entrega o prestación en que consiste la operación subyacente.

Por ello deberemos distinguir:

- La transmisión de un bono polivalente efectuada a título oneroso por su emisor o por su poseedor, empresario o profesional que actúe en nombre propio, a otro empresario o profesional que actúe en nombre propio o al tenedor final del bono polivalente, tenga o no este último la condición de empresario o profesional actuando como tal, no quedará sujeta al IVA como la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiere el bono polivalente y, por tanto, no determinará el devengo del IVA correspondiente a dicha entrega o prestación.

### Ejemplo 11

En el ejemplo 3 anterior (venta de tarjetas regalo desconociéndose el tipo de bien o servicio subyacente por el que se canjearán), en el momento de la venta de las tarjetas, al descono-

cerse el bien o el servicio subyacente y su tipo impositivo, no puede considerarse que exista hecho imponible alguno en el momento de su venta. Tampoco podemos señalar que existe pago anticipado, pues desconocemos el hecho imponible en que consistirá la futura entrega de bienes o prestación de servicios.

- La operación subyacente de entrega de bienes o de prestación de servicios a que se refiere el bono polivalente tributará a efectos del IVA cuando el último tenedor del bono reciba el bien o el servicio concreto del empresario o profesional que efectúa la operación a cambio de la presentación o canje del bono que es aceptado como pago total o parcial de esa entrega de bienes o prestación de servicios.

### Ejemplo 12

Supongamos que la persona física tenedora última de la tarjeta regalo a que se alude en el ejemplo 3 acude a los grandes almacenes dos meses después de la adquisición de la misma, y la canjea por una camisa, una caja de bombones y una bolsa de naranjas de zumo de cinco kilos.

Es en este momento cuando se produce el hecho imponible en que consiste la entrega de bienes del negocio subyacente del bono polivalente.

A partir de estas consideraciones generales, distinguiremos las situaciones que se indican a continuación.

#### 2.4.2. Empresario o profesional distinto del que está obligado a entregar el bien o prestar el servicio

Cuando la transmisión de un bono polivalente la efectúe un empresario o profesional distinto del empresario o profesional que esté obligado a entregar los bienes o a prestar los servicios a que se refiere el bono cuando sea canjeado por su tenedor, deberá entenderse que el empresario o profesional que lo transmite, ya sea su emisor u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio, efectúa un servicio de distribución o promoción a efectos del IVA. Este servicio solo quedará sujeto al IVA en el TAI cuando el empresario o profesional que lo realice se encuentre establecido en dicho territorio por contar en el mismo con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente desde el que preste el servicio, de acuerdo con las reglas de localización del IVA. La base imponible del servicio de distribución o promoción (que tributa al tipo general) deberá determinarse mediante un sistema de margen que estará constituido, para cada operación, por la diferencia positiva entre el precio de venta del bono polivalente y su precio de adquisición, IVA incluido, en ambos casos.

No obstante, la base imponible del servicio de distribución o promoción efectuado por el empresario o profesional que ha emitido el bono vendrá determinada por la diferencia positiva entre el precio de venta del bono polivalente efectuada por el emisor y la cantidad que este se obliga a abonar al empresario o profesional que va a realizar la entrega del bien o la prestación del servicio a que se refiere el bono cuando sea presentado por su tenedor para su redención, IVA incluido, en ambos casos.

### 2.4.3. Entrega del bien o prestación del servicio que conforma el negocio subyacente

La entrega de bienes o la prestación de servicios derivada de la redención de un bono polivalente quedará sujeta al IVA cuando, conforme a las reglas sobre el lugar de realización del hecho imponible contenidas en la LIVA, dicha entrega de bienes o prestación de servicios se entienda realizada en el TAI y su devengo se producirá de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 75 de la LIVA.

El proveedor o el prestador que realice la entrega o prestación al tenedor del bono polivalente que lo haya presentado para su canje deberá, en su caso, repercutir el IVA en factura a dicho tenedor al tipo impositivo correspondiente a dicho bien o servicio.

Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 78 y 79 de la LIVA, la base imponible de la entrega de bienes o de la prestación de servicios realizada en relación con un bono polivalente será igual a la contraprestación pagada por el bono o, a falta de información sobre dicha contraprestación, al valor monetario indicado en el propio bono polivalente o en la documentación asociada al mismo, menos la cuota del IVA correspondiente a los bienes entregados o los servicios prestados, de conformidad con lo establecido en los artículos 90 y 91 de la LIVA.

En consecuencia, la base imponible de la entrega del bien o la prestación del servicio a que se refiere el bono polivalente estará constituida por la cantidad satisfecha en su adquisición por el tenedor que lo presente para su canje y redención o, en su caso, por el valor monetario indicado en el bono, minorada en la cuota del IVA correspondiente a dicha entrega de bienes o prestación de servicios. Dicha cuota estará, por tanto, incluida en la cantidad satisfecha por el tenedor en la adquisición del bono polivalente o, en su caso, en el valor monetario indicado en el mismo.

### Ejemplo 13

Un empresario establecido en el TAI actúa en nombre propio en la distribución de unas tarjetas regalo que dan derecho a pasar dos noches para dos personas en uno de los hoteles

situados en España, Portugal y Francia, propiedad de una sociedad mercantil con sede social en París, que ha sido la que ha emitido las tarjetas regalo.

Las tarjetas son adquiridas por particulares españoles. Uno de ellos la utiliza en un hotel de Portugal y otro en un hotel situado en Cantabria.

Estas tarjetas regalo se consideran bonos polivalentes, en tanto no se conoce el lugar de realización de la prestación de servicios en el momento en que el tenedor último de los bonos los canjee.

El empresario español presta un servicio de distribución o promoción que se localizará en Francia, sede del destinatario, por lo que se producirá en ese Estado miembro la regla de inversión del sujeto pasivo.

Cuando el tenedor del bono lo utilice en uno de los hoteles, se producirá el hecho imponible en que consiste el negocio subyacente al bono. En el caso del particular que acude a un hotel en Portugal, el hecho imponible se producirá en ese Estado miembro, por lo que no habrá operación sujeta en el TAI; mientras que, en el segundo caso, al utilizarse en un hotel de Cantabria, el lugar de realización será el TAI (art. 70.uno.1.º LIVA), tributando al tipo reducido del 10%.

#### 2.4.4. Empresario o profesional que actúa en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional

Cuando la transmisión o distribución de un bono polivalente sea efectuada por un empresario o profesional que actúe en nombre y por cuenta de otro empresario o profesional que lo ha emitido, o en nombre y por cuenta de los empresarios o profesionales que los distribuyen o comercializan en nombre propio, el primero no estará prestando un servicio de distribución o promoción relacionado con un bono polivalente, sino un servicio de mediación previsto en el artículo 11.Dos.15.º de la LIVA, que quedará sujeto al IVA en el TAI (al tipo general del impuesto) cuando su destinatario, ya sea el emisor del bono u otro empresario o profesional que actúe en nombre propio en su transmisión, se encuentre establecido en dicho territorio por contar en el mismo con la sede de su actividad económica o con un establecimiento permanente, destinatario del servicio de mediación, en las condiciones señaladas en el artículo 69.uno.1.º de la LIVA. Y el devengo de este servicio de mediación tendrá lugar conforme a las reglas del artículo 75 de la LIVA.

#### Ejemplo 14

Si en el ejemplo anterior el empresario español tuviese una página web comercializando las tarjetas regalo y actuando como mero comisionista o intermediario (no actuando en nombre propio), estaría prestando al empresario francés un servicio de mediación, que también tributaría en Francia (art. 69.uno.1.º LIVA), produciéndose la inversión del sujeto pasivo.

## 2.4.5. Deducibilidad de las cuotas soportadas

Respecto de la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios, distintos de los servicios de distribución o promoción del bono polivalente, efectuadas por los empresarios o profesionales que presten estos últimos servicios, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción del IVA en los términos fijados por el título VIII de la LIVA.

Las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios efectuadas por el emisor que no preste servicios de distribución o promoción del bono polivalente, por los empresarios y profesionales que actúen en nombre y por cuenta del emisor, o de otro empresario o profesional que haya adquirido en nombre propio el mismo, así como por el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio a cambio de un bono polivalente presentado por su tenedor para su canje, podrán deducirse en la medida en que tales bienes y servicios vayan a utilizarse en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción del IVA en los términos del título VIII de la LIVA.

El empresario o profesional destinatario de la entrega de bienes o prestación de servicios derivada de la redención de un bono polivalente tendrá derecho a la deducción del IVA soportado en la entrega del bien o la prestación del servicio en los términos del título VIII de la LIVA.

## 3. Exenciones

### 3.1. Exención relativa a uniones o agrupaciones

Con la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, se modificó el artículo 20.uno.6.º de la LIVA, en el que se regula una exención limitada (no genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas afectas a la misma) relativa a los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las agrupaciones de interés económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al IVA que no origine el derecho a la deducción; excluyéndose los servicios prestados por sociedades mercantiles.

Se mantienen las condiciones que se exigían hasta la entrada en vigor de esta modificación que tiene efectos a partir de 1 de enero de 2019, de manera que los servicios deben utilizarse directa y exclusivamente en la actividad exenta o no sujeta y deben ser necesarios para el ejercicio de la misma (letra a); y los miembros deben limitarse a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común (letra b), si bien la exención también se aplicará cuando, cumplido este último requisito, la prorrata de deducción no exceda del

10% y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.

La modificación tiene su causa en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)<sup>1</sup> y supone la inclusión de una tercera condición o requisito, recogido en la nueva letra c), de forma que se limitan las actividades exentas del artículo 20.º de la LIVA que permiten la aplicación de esta exención, recogiendo de esta forma la interpretación del órgano jurisdiccional europeo.

De esta forma la actividad exenta ejercida por los miembros de la unión, agrupación o entidad autónoma debe ser alguna de las restantes actividades previstas en el artículo 20.º, excluidas las reguladas en los números 16.º (seguro, reaseguro y capitalización), 17.º (entregas de sellos de correos), 18.º (operaciones financieras), 19.º (loterías, apuestas y juegos), 20.º (entregas de terrenos rústicos), 22.º (entregas de edificaciones), 23.º (arrendamientos), 26.º (derechos de autor) y 28.º (prestaciones y entregas por partidos políticos). En definitiva la actividad exenta puede ser cualquiera de las previstas en el artículo 20.º con excepción de las que se acaban de señalar; ya que esta exención se aplica a las prestaciones de servicios que contribuyen directamente al ejercicio de actividades de interés general (servicios públicos postales, asistencia a personas físicas y, en general, las actividades recogidas en el art. 132 de la Directiva IVA), que vienen a corresponderse con el ámbito objetivo que ahora se marca con la nueva redacción del precepto.

La nueva redacción puede suscitar dudas interpretativas, y así al referirse la letra incluida actualmente a «la actividad exenta» hemos de entender que solo se refiere a la que llevan a cabo los miembros de la agrupación y no la que realiza la agrupación.

### 3.2. Exenciones en exportaciones. Devolución en régimen de viajeros

En el artículo 21.2.º, letra A), de la LIVA se regula la exención del impuesto por las entregas de bienes a viajeros que cumplan los requisitos establecidos en este precepto, que es desarrollado por el artículo 9.1, número 2.º, letra B), del Reglamento del IVA (aprobado por RD 1624/1992, de 29 de diciembre –RIVA–). Esta exención se aplica por el proveedor, mediante un sistema por el que se repercute el impuesto al viajero y se obtiene posteriormente la devolución de la cuota soportada cuando se acredita que el bien sale del territorio de la Unión, cualquiera que sea el importe de la compra, pues a partir del 5 de julio de 2018 (Ley 6/2018) desapareció el límite cuantitativo de 90,15 euros existente hasta ese momento.

---

<sup>1</sup> Esencialmente la Sentencia del TJUE de 4 de mayo de 2017, asunto C-274/15, Comisión/Luxemburgo (NFJ066376); y tres Sentencias de 21 de septiembre de 2017, asunto C-326/15, DNB Banka (NFJ067829); asunto C-605/15, Aviva (NFJ068071); y asunto C-616/15, Comisión/Alemania (NFJ068069).

Para ello se establece un procedimiento recogido esencialmente en el artículo 9.1, número 2.º, letra B, del RIVA, exigiendo al vendedor que expida la correspondiente factura y un documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). En ambos se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda, y en el documento electrónico de reembolso, además, la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte del viajero. Los bienes deben salir del territorio de la Unión en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se ha efectuado su entrega, presentando a tal efecto el viajero los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante el correspondiente visado en la factura o documento electrónico de reembolso. El viajero, a partir de este momento, tiene dos opciones: puede remitir la factura o documento electrónico de reembolso visado por la aduana al proveedor para que este proceda a devolver la cuota; y puede, en su caso, efectuarse el reembolso a través de entidades colaboradoras que, previa presentación por el viajero de la factura o documento electrónico, proceden a abonar a este el importe de la cuota, haciendo constar la conformidad del viajero.

Constatada por la AEAT la eficiencia del documento electrónico de reembolso para la gestión y control de las devoluciones a viajeros, se modificó por Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, el precepto reglamentario para establecer la obligación de utilizar este documento electrónico de reembolso en materia de devolución de viajeros para todo empresario o profesional. Esto es, la tramitación del reembolso de las cuotas del IVA en las exportaciones de bienes en este régimen de devolución a viajeros mediante documento electrónico pasa a ser de carácter obligatorio, en lugar de ser un procedimiento opcional.

No obstante, esta novedad recogida en una norma de 2017 no ha entrado en vigor hasta el 1 de enero de 2019<sup>2</sup>; por lo que durante el año 2018 han convivido ambos sistemas. A partir de la fecha indicada resulta obligatorio para todo empresario o profesional que efectúe una entrega en régimen de viajeros (todo sujeto pasivo debe aplicar este sistema, sin excepción) emitir el documento electrónico de reembolso. De esta forma, el DIVA o sistema desarrollado por la AEAT para la digitalización del sellado de la prueba de salida de *tax free*, de manera que la aduana española sella de forma electrónica los documentos de reembolso presentados por los viajeros en el momento de salida del territorio de la Unión, es el único sistema válido y obligatorio para los proveedores.

La AEAT ha elaborado un manual para las tiendas, a fecha de enero de 2019, que puede examinarse en la siguiente página web: <[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Aduanas/Contenidos\\_Privados/Viajeros/Manual\\_tiendas.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Viajeros/Manual_tiendas.pdf)>.

En relación con esta exención y su sistema de aplicación, a través de una devolución que pueden hacer efectiva entidades colaboradoras a los viajeros, la Orden HAC/748/2018, de

---

<sup>2</sup> Se incluye para ello una disposición transitoria sexta en el texto del RIVA.

4 de julio, modifica la Orden HAP/2652/2012, de 5 de diciembre, para establecer las nuevas tablas de devolución que deberán aplicar las entidades autorizadas a intervenir como entidades colaboradoras en este procedimiento de devolución.

### 3.3. Exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones. Transporte de viajeros y sus equipajes

En el artículo 22 de la LIVA se recogen las exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones. Entre estas se encuentra prevista la exención por los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto (número trece).

Se había planteado la tributación de los denominados vuelos de conexión interna. El Tribunal Económico-Administrativo Central había establecido una doctrina (entre otros RG 6583/2014 –NFJ069862– y 4777/2015, de 21 de marzo de 2018, sobre tratamiento a efectos del IVA de los vuelos efectuados entre aeropuertos situados en el TAI en conexión con vuelos internacionales operados por otras compañías aéreas en virtud de acuerdos *interline* o *code-share*), aun cuando la DGT en consultas posteriores (V0937/2018, de 10 de abril –NFC068664–) parece mantener un criterio distinto.

El legislador nacional modifica ahora esta exención introduciendo un nuevo párrafo. De esta manera, se consideran incluidos también en la exención los transportes por vía aérea amparados por un único título de transporte que incluya vuelos de conexión aérea.

### 3.4. Lugares en los que podrá autorizarse una tienda libre de impuestos

En el artículo 21.2.º, letra B), de la LIVA se prevé la exención referida a las exportaciones de las entregas de bienes realizadas en tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos cuando los adquirentes sean personas que salgan inmediatamente con destino a territorios terceros, así como las efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros.

El Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, de modificación del RIVA, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019, incluye una disposición adicional única que trata de los lugares en los que podrá autorizarse una tienda libre de impuestos, dentro del marco espacial señalado en el precepto legal. Dado que la normativa reguladora de los impuestos especiales se refería al «recinto» de un puerto o aduanero, se suscitaban distintas interpretaciones en relación con el espacio físico donde podía ubicarse una tienda libre de impuestos, circunstancia que ahora es corregida con esta disposición adicional.

Conforme a esta disposición, las tiendas libres de impuestos podrán:

- Estar situadas en las zonas bajo control aduanero de los puertos y aeropuertos destinadas al embarque, tránsito o llegada de los viajeros una vez superado el control de seguridad o el control de pasaporte para su acceso.
- Ser autorizadas como depósito distinto del aduanero o como depósito aduanero, en relación con el estatuto de las mercancías, sin perjuicio de las obligaciones impuestas por la normativa de los impuestos especiales.

Además, por la disposición derogatoria del citado Real Decreto 1512/2018, se deroga la normativa anterior reguladora de estos espacios (Decreto 2483/1974, de 9 de agosto, por el que se regula el funcionamiento de tiendas dedicadas a la venta de artículos libres de impuestos en los aeropuertos nacionales).

## 4. Lugar de realización del hecho imponible

### 4.1. Localización de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión

La Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, ha modificado la Directiva armonizada del IVA en lo referente a las reglas de tributación de los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión (servicios TRE), cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

El legislador europeo simplificó la norma de conflicto o regla de localización de estas prestaciones de servicios (art. 58 de la Directiva IVA), de manera que el lugar en que se consideran prestados tanto a personas que tengan la condición de empresarios o profesionales, como a aquellas otras que no tengan esta condición, es aquel en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente (esto es, en sede del destinatario). Se recogieron además diversas reglas para poder concretar esta sede en los artículos 24 bis a 24 septies del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011.

Se pretende con ello reducir las cargas administrativas y tributarias que supone para las microempresas establecidas en el territorio IVA de un único Estado miembro, que prestan estos servicios de forma ocasional a consumidores finales de otros Estados miembros, tributar por estas prestaciones en el Estado miembro donde esté establecido el consumidor destinatario del servicio. No obstante, se establece un umbral común a escala del territo-

rio de la Unión de hasta 10.000 euros anuales que de no ser rebasado implicará que estas prestaciones de servicios sigan estando sujetas al IVA en su Estado miembro de establecimiento, lo que facilita en principio la gestión de la tributación de las operaciones para el pequeño empresario o profesional.

Por la Ley 6/2018 se modificaron los artículos 70.uno.4.º y 8.º de la LIVA, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019.

Pueden sintetizarse las reglas de localización de estos servicios, conforme a la nueva redacción de los números 4.º y 8.º del apartado uno del artículo 70 de la LIVA, de la siguiente forma:

- A) La regla general sigue siendo la tributación en destino, tanto si el destinatario es un empresario o profesional (art. 69.uno.1.º LIVA) como si no tiene la condición de tal (art. 70.uno.4.º y 8.º LIVA).

### Ejemplo 15

- A) Cuando un empresario o profesional establecido exclusivamente en el TAI español presta servicios TRE a empresarios establecidos en Francia, se localizarán en el territorio de este último Estado miembro, en cualquier caso.
  - B) Si el mismo empresario presta servicios TRE a empresarios establecidos en Canadá, las operaciones no quedan sujetas al IVA español por regla general (debiendo en su caso conocer si tributan en destino); con la excepción de la regla o cláusula de cierre del artículo 70.dos de la LIVA, en función de la utilización o explotación efectivas en el TAI español, en cuyo caso tributarán en este territorio, debiendo repercutirse IVA.
  - C) La misma regla que la indicada en la letra anterior aplicaremos para el supuesto de que el empresario preste servicios TRE a particulares establecidos en Canadá.
- 
- B) Como excepción a la regla anterior, si el prestador se encuentra establecido en otro Estado miembro (por tener en el mismo la sede su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Unión, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual) y el importe de las operaciones realizadas a destinatarios no empresarios o profesionales localizados en el territorio IVA de otros Estados miembros distintos del de aquel donde tiene su sede o el establecimiento permanente desde el que presta el servicio, no supera 10.000 euros, excluido el impuesto (o su equivalente en moneda nacional), los servicios tributarán en sede del prestador. Por ello, si el destinatario no empresario o profesional se encuentra establecido en el TAI español y el proveedor se encuentra en otro Estado miembro y no ha rebasado

dicho umbral, la operación tributará en sede del proveedor, esto es, se localizará en ese Estado miembro.

Como vemos, la regla no es aplicable cuando el prestador de los servicios TRE se encuentra establecido fuera del territorio IVA de la Unión, en cuyo caso, al no fijarse umbral alguno, tributará en el TAI cuando preste este tipo de servicios a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales establecidos o con residencia o domicilio habitual en este territorio.

### Ejemplo 16

Un proveedor de juegos informáticos en francés establecido en el territorio de aplicación del IVA francés vende juegos por internet a particulares establecidos en Francia y en el territorio de otros Estados miembros. Transmite uno de estos juegos a un particular residente en el TAI español el día 1 de octubre, por importe de 100 euros (impuestos excluidos), transmitiéndose vía electrónica. Se conoce que, en este ejercicio, a la fecha en que realiza la operación el importe de los servicios prestados por vía electrónica a particulares establecidos en otros Estados miembros distintos de Francia es de 6.000 euros, que en el año anterior el importe de estas operaciones fue de 8.500 euros y que no ha renunciado a tributar en Francia en este ejercicio.

La operación tributará en principio en Francia, al tipo general del impuesto de ese Estado miembro, pues no se ha rebasado el umbral fijado por la Directiva IVA, y no se ha renunciado a tributar en sede del prestador.

- C) El límite anterior resulta aplicable tanto respecto del año natural precedente, como del año en curso, de manera que, una vez superado, las operaciones tributarán en sede del destinatario.

El precepto no indica si debe tenerse en cuenta el total de la operación que rebasa el umbral o no. Desde un punto de vista objetivo debe considerarse que la operación que rebase el umbral de los 10.000 euros tributará íntegramente en destino, por analogía con otras situaciones análogas, como es el caso de las ventas a distancia.

### Ejemplo 17

1. Si en el año 20X1 el volumen de servicios TRE efectuados por un empresario establecido en Portugal a particulares establecidos en el territorio IVA de otros Estados miembros es de 9.500 euros (impuestos excluidos), en el año 20X2 tributará en Por-

tugal por los servicios TRE prestados a estos particulares hasta el umbral de 10.000 euros (impuestos excluidos).

En el supuesto de que en 20X2 rebasara este umbral, a partir de ese momento tributará en destino y en el año 20X3 también tributará en sede de los destinatarios, ya que en el ejercicio anterior superó dicho umbral.

2. Si hasta el 1 de agosto de 20X1 un proveedor de servicios TRE establecido en Portugal ha suministrado a particulares de otros Estados miembros por importe de 9.900 euros y el 2 de agosto presta un servicio a un particular establecido en el territorio de aplicación del IVA español por importe de 150 euros (impuestos excluidos), la totalidad de esta operación tributará en España, por lo que el empresario portugués deberá repercutir el impuesto español.

D) No obstante, se otorga a los prestadores la opción de tributar en destino, renunciando a la anterior excepción, esto es, aunque no se haya superado el límite de 10.000 euros.

E) En el supuesto de que el prestador se encuentre establecido fuera del territorio de la Unión, o se trate de un empresario o profesional establecido en el TAI español, las operaciones se localizarán siempre en este territorio cuando el destinatario no reúna la condición de empresario o profesional, y radique en el mismo su residencia o domicilio habitual; no teniéndose en cuenta umbral alguno que permita optar por tributar en un territorio distinto de aquel donde se encuentre establecido el destinatario (al margen de que la normativa reguladora de la imposición indirecta en el Estado tercero donde esté establecido el empresario le imponga otras obligaciones fiscales, que también deberá cumplir, dado que no existe incompatibilidad entre la tributación indirecta en la Unión y fuera de este territorio).

### Ejemplo 18

1. Un empresario establecido en Canadá presta servicios TRE a particulares establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, francés, y alemán. Se conoce que el volumen de operaciones efectuado por el empresario canadiense en el ejercicio anterior, así como en este, no ha superado 10.000 euros.

Estas operaciones tributarán en sede del destinatario con arreglo a la norma de conflicto recogida en el artículo 70.uno.4.º de la LIVA, o su equivalente en Francia y en Alemania. Por tanto, el empresario de Canadá deberá repercutir el IVA español a los particulares residentes en España, el IVA francés a los residentes en Francia y el IVA alemán a los residentes en Alemania.

Despreciaremos el importe del volumen de operaciones realizado por el empresario canadiense a destinatarios establecidos en el territorio de la Unión, por lo que la ope-

ración tributará en el TAI español y deberá repercutirse IVA español al tipo general en el caso de particulares establecidos en este territorio. El empresario canadiense deberá darse de alta como empresario sujeto pasivo del IVA en la Administración tributaria española o bien acogerse al régimen exterior de la Unión, dentro de los regímenes especiales de los servicios TRE, optando por un Estado miembro donde quede identificado, que puede ser España o cualquier otro, desde donde cumplirá con sus obligaciones fiscales respecto del ámbito territorial de la Unión, con destinatarios no empresarios o profesionales.

2. Un empresario establecido en el TAI español presta servicios TRE a particulares establecidos en dicho territorio.

No cabe duda de que en este caso los servicios tributarán con IVA español, pues se localizan en este territorio los servicios prestados por el empresario.

- F) Dada la excepción prevista anteriormente, se establece la misma para los empresarios o profesionales establecidos únicamente en el TAI, o bien cuando su único establecimiento permanente en el territorio de la Unión radique en dicho territorio o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual se encuentre en este territorio.

En este caso:

- a) Si los destinatarios no son empresarios o profesionales actuando como tales y están establecidos o tienen su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro, tributarán como regla general en el Estado miembro del destinatario.
- b) No obstante, hasta el límite de 10.000 euros, impuestos excluidos (referido al conjunto de operaciones realizadas con particulares establecidos en el territorio IVA de los restantes Estados miembros, excluido el territorio IVA español), tributarán en el TAI; teniendo en cuenta la forma de cómputo del umbral a la que antes se ha hecho referencia.
- c) Ahora bien, pueden los proveedores españoles optar por no tributar en España y tributar en destino en la forma que reglamentariamente se regula, aunque no se haya superado el umbral anterior.

### Ejemplo 19

1. Un proveedor de servicios TRE establecido en Aragón presta servicios de este tipo a particulares residentes en el territorio de aplicación del IVA español, a particulares

residentes en Francia, y a particulares residentes en Portugal. Los importes de los servicios, excluido IVA, de este ejercicio han sido: 120.000 euros a particulares españoles, 5.000 euros a particulares franceses y 4.500 euros a particulares italianos. Se conoce que también ha prestado servicios TRE a destinatarios empresarios y profesionales por importe de 500.000 euros (300.000 € a empresarios establecidos en el TAI, 150.000 a empresarios franceses y 50.000 a empresarios italianos).

Los servicios prestados a empresarios tributarán en destino. Esto es, los prestados a empresarios españoles tributarán en España y el proveedor deberá repercutir en factura el IVA español. Los servicios prestados a empresarios franceses e italianos tributarán respectivamente en Francia y en Italia, no debiendo repercutir el empresario español el IVA de estos Estados miembros, ya que se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, siendo los empresarios los destinatarios de los servicios.

Respecto de los servicios prestados a particulares, tributarán todos en España, debiendo repercutir el IVA español. Para el cómputo del umbral de 10.000 euros solo se tendrán en cuenta las operaciones realizadas con particulares establecidos en otros Estados miembros, y nos damos cuenta de que en este ejercicio dicho importe es de 9.500 euros (5.000 € de ventas a particulares franceses y 4.500 € a particulares italianos), por lo que también en el año siguiente tributará de la misma forma hasta rebasar dicho umbral, salvo que renuncie a este sistema.

2. Un empresario establecido en Aragón en 20X1 presta servicios TRE a particulares establecidos en otros Estados miembros por importe de 9.800 euros (IVA excluido). En 20X2 se conoce que a fecha 1 de junio de 20X2 ha prestado servicios TRE a particulares establecidos en Francia por importe de 6.000 euros (IVA excluido) y a particulares italianos por importe de 3.900 euros (IVA excluido). El día 2 de junio presta un servicio TRE a un particular establecido en Bélgica por importe de 150 euros (IVA excluido) y a un particular establecido en Francia por importe de 200 euros (IVA excluido).

El proveedor español por los servicios prestados hasta el 1 de junio de 20X2 tributará en el TAI español, repercutiendo IVA español. No obstante, por las ventas realizadas el 2 de junio, como por cualquiera de ellas rebasa el umbral de 10.000 euros, deberá tributar en destino, esto es, las operaciones se localizarán en Bélgica y en Francia. Para ello deberá repercutir el IVA belga sobre la base imponible de 150 euros y el IVA francés sobre la base imponible de 200 euros. Indudablemente por el resto de las prestaciones de servicios que realice para particulares establecidos en otros Estados miembros deberá repercutirles el IVA del Estado miembro donde estén establecidos, tengan su residencia o domicilio habitual.

Respecto del ejercicio 20X3, desde el primer servicio TRE que preste a particulares establecidos en otros Estados miembros, deberá tributar en destino, repercutiendo el IVA de dichos Estados, dado que en el ejercicio 20X2 rebasó el umbral de 10.000 euros.

Para determinar el lugar donde están establecidos los particulares, tienen su residencia o su domicilio habitual, deberá tener en cuenta el proveedor español las reglas establecidas en los artículos 24 bis y siguientes del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo.

## 4.2. Opción por la no sujeción de las prestaciones de servicios TRE

Como se ha podido comprobar, la nueva regulación de la localización de los servicios TRE hasta alcanzar el umbral de 10.000 euros es una situación análoga a la prevista para las ventas a distancias, respecto de las que también se prevé el ejercicio de una opción para tributar en sede del sujeto pasivo que realiza la operación o en el Estado miembro de consumo.

En tanto con la nueva localización de los servicios TRE se establece también una opción análoga, el legislador debía incluir en la norma reglamentaria cómo se ejercitaba este derecho. En tanto esta opción es análoga a la de las ventas a distancia, por Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, de modificación del RIVA, da nueva redacción a su artículo 22, con entrada en vigor a partir de 1 de enero de 2019 para recoger dentro de este precepto tanto las ventas a distancia como los servicios TRE.

De esta forma se establecen las mismas condiciones para los servicios TRE que los previstos para las ventas a distancia y, por tanto, los sujetos pasivos que presten servicios TRE a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales establecidos en otros Estados miembros distintos del territorio de aplicación del IVA español y que hayan optado por la tributación en todo caso, en el Estado miembro de consumo:

- Deberán justificar ante la Administración tributaria que dichos servicios han sido declarados en otro Estado miembro.
- Se establece la necesidad de reiterar la opción, una vez transcurridos dos años naturales para que esta no se entienda revocada.

### Ejemplo 20

Un empresario establecido en el TAI presta servicios TRE a empresarios o profesionales, comenzando en este ejercicio a prestarlos a particulares, tanto establecidos en este territorio, como en el de otros Estados miembros de la Unión, y también a establecidos en Estados o territorios terceros.

Las prestaciones de servicios a empresarios o profesionales se localizarán en sede del destinatario, dada la condición del destinatario (presumiendo que actúan también en calidad de empresarios o profesionales).

Para el supuesto de que los destinatarios sean particulares establecidos en el TAI español, las operaciones se localizan en este territorio, debiendo repercutir IVA al tipo general.

Si los destinatarios son particulares establecidos en territorios terceros (Canarias, por ejemplo), o en Estados terceros (Canadá, por ejemplo), las operaciones no estarán sujetas al IVA

español, debiendo acudir a la normativa reguladora del territorio tercero o Estado tercero. Así, sabemos que, respecto a los particulares de Canarias, el empresario deberá repercutir en su caso el impuesto general indirecto canario (IGIC).

En cuanto a los particulares establecidos en el territorio IVA de otros Estados miembros, al comenzar ahora a realizar estas operaciones podrá tributar: hasta alcanzar 10.000 euros (IVA excluido) de volumen de operaciones se localizarán los servicios en el TAI español, debiendo repercutir IVA al tipo general. En todo caso, cuando supere ese umbral, deberá tributar en la forma que se indica en el párrafo siguiente.

No obstante, el empresario español podrá optar por tributar en destino y para ello deberá ir dándose de alta como empresario sujeto pasivo en los distintos Estados miembros en los que vaya a realizar o preste los servicios o bien acogerse ante la Administración tributaria española en el régimen de la Unión dentro de los regímenes especiales de los servicios TRE. En este caso, deberá repercutir el IVA correspondiente a cada Estado miembro y declararlo e ingresarlo bien ante cada Administración tributaria o bien ante la AEAT en el caso de acogerse al régimen especial.

### 4.3. Regímenes especiales de los servicios TRE y facturación

Consecuencia de estas nuevas reglas de localización de los servicios TRE se han modificado los regímenes especiales de los servicios TRE así como las normas por las que se regulan las obligaciones de expedición de facturas emitidas con ocasión de la prestación de estos servicios a fin de simplificar su emisión.

Ambos extremos se examinan posteriormente en los epígrafes dedicados a los regímenes especiales del IVA y a las novedades en materia de facturación.

### 4.4. Determinación del lugar de establecimiento del destinatario

Si bien puede ser que la intención del legislador europeo sea la simplificación de las reglas de localización de los servicios, no cabe duda de que respecto de los servicios TRE se planteaba un serio problema para determinar dónde se encuentra establecido el destinatario no empresario o profesional. Ese reto lo asumió el legislador, esencialmente con la redacción de los artículos 24 bis y 24 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, que fijan una serie de presunciones en relación con la ubicación del cliente de servicios TRE, si bien deben tenerse en cuenta también los artículos 24 quinquies a 24 septies. Si la idea original era simplificar la gestión del impuesto, desde luego el cúmulo de presunciones y la forma de acreditar dónde se encuentra establecido el destinatario no empresario o profesional por parte del prestador de los servicios queda muy lejos de esa finalidad, y más para los pequeños y medianos empresarios (exigió de unas notas explicativas de la Comisión Europea de 3 de abril de 2014, especialmente extensas, que no son criterios plenamente

seguros pues la interpretación de esta norma corresponde al TJUE, lo que venía a introducir, si cabe, mayor inseguridad a los empresarios).

El legislador modificó el artículo 24 ter a través del Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, entrando en vigor el 1 de enero de 2019, reconociendo que «la evaluación de los requisitos para la aplicación de tales presunciones ha demostrado que al sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que presta dichos servicios a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos en otros Estados miembros le resulta extremadamente gravoso obtener, en determinadas circunstancias, dos elementos de prueba no contradictorios del lugar en el que está establecido o tiene su domicilio o su residencia habitual su cliente. Este trámite resulta especialmente gravoso para las pequeñas y medianas empresas». Así, «la exigencia de un elemento de prueba debería simplificar las obligaciones de las empresas cuyas prestaciones intracomunitarias a consumidores de otros Estados miembros se sitúen por debajo de un determinado umbral», siendo esta simplificación complementaria a las modificaciones que se han expuesto en el epígrafe anterior sobre los servicios TRE y por ello todo este conjunto de novedades se aplica a partir del 1 de enero de 2019.

Frente a las reglas particulares establecidas en el resto del contenido de los artículos 24 bis y 24 ter, en la letra d) de este último precepto se fija una regla que bien puede ser la que fija la presunción general, pues se reconoce que en circunstancias distintas a las contempladas en el artículo 24 bis y en las letras a), b) y c) del artículo 24 ter, se presume que el cliente que sea una persona que no tenga la condición de empresario o profesional está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies.

Así, resultarán de aplicación preferente las presunciones específicas recogidas en el artículo 24 bis y 24 ter, letras a), b) y c). Y respecto de las situaciones contempladas en la letra d), se establece ahora una regla especial a la misma, para exigir exclusivamente un elemento de prueba, en vez de dos, mientras no se supere el umbral que fija el legislador.

Por tanto, esta nueva modificación del Reglamento de Ejecución supone:

- a) Para el resto de las prestaciones de servicios TRE no contempladas en el artículo 24 bis y 24 ter, letras a), b) y c), se exigen dos elementos de prueba no contradictorios de entre los enumerados por el artículo 24 septies (letras a) a f) para que el prestador determine dónde se encuentra establecido el destinatario que no tiene la condición de empresario o profesional, pues es el prestador quien tiene que determinar los elementos de la relación jurídico-tributaria, entre los que se encuentra la localización territorial del hecho imponible.
- b) No obstante, frente a esta regla, solo se exigirá un elemento de prueba de los enumerados en el artículo 24 septies (pero solo de entre los fijados en las letras a) a f) cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el valor de los servicios TRE, excluido el IVA, prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no exceda de 100.000 euros o su contravalor en moneda nacional (este último se calcula aplicando el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo el 5 de diciembre de 2017, fecha de adopción del Reglamento de Ejecución donde se establece esta regla), durante el año civil corriente y el anterior. El umbral señalado se calcula, por tanto, teniendo en cuenta de forma conjunta dos años, el corriente y el anterior.
- El elemento de prueba será facilitado por una persona, distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios.
- En el supuesto de que en el curso de un año civil se superase el umbral de 100.000 euros, pasará a aplicarse la regla general de la letra d), esto es, dejará de exigirse un único elemento de prueba aportado por un tercero y se exigirán dos de estos elementos que pueden ser aportados por el prestador, el destinatario o un tercero.

En este caso hasta que no vuelvan a cumplirse las condiciones requeridas anteriormente no podrá aplicarse nuevamente la excepción a la regla general (no superar el umbral de 100.000 € durante el año civil corriente y el anterior).

## 5. Sujetos pasivos

### 5.1. Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo

Cuando se ejercita la renuncia a las exenciones inmobiliarias del artículo 20.uno.20.º y 22.º de la LIVA y se sujeta la operación a IVA, el sujeto pasivo es el empresario o profesional adquirente, si bien deben cumplirse los requisitos previstos en el apartado segundo del artículo 20 de la LIVA y dar cumplimiento a las condiciones formales del artículo 8 del RIVA. Entre estos últimos, se prevé que la renuncia se practicará por cada operación y deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que este haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

En el artículo 24 quater del RIVA se recogen diversas reglas de aplicación que desarrolla el artículo 84 de la LIVA en materia de inversión del sujeto pasivo. Su apartado 7, letra b), establece una condición aplicable al supuesto recogido en el apartado 1, referido a la inversión del sujeto pasivo en operaciones inmobiliarias, previsto en el artículo 84.uno.2.º, letra e), segundo guion, concordante con la operación que se ha expuesto en el párrafo anterior.

Esta condición se refería también a la citada declaración que debe emitir el adquirente o destinatario al proveedor del bien, pero existía una discordancia técnica, pues modificada la LIVA y el artículo 8 del RIVA para prever que bastaba que el adquirente generase el derecho a deducir total o parcialmente, pero no se había recogido esta última previsión en el citado artículo 24.

Estamos pues ante una mera reforma que adapta el texto reglamentario al legal, de manera que ahora se prevé (reforma aprobada por RD 1512/2018, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2019) que en dicha declaración que debe emitir el destinatario que se convierte en sujeto pasivo, coincidente con la recogida en el artículo 8 del RIVA, se hará expresa mención a que tienen el derecho a la deducción total «o parcial» del IVA por la adquisición de los bienes inmuebles.

## 6. Tipos impositivos

### 6.1. Entradas de cine

Con efectos de 5 de julio de 2018, por Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos para 2018, se rebaja el tipo impositivo aplicable a la entrada a las salas cinematográficas, que pasa de tributar del 21 al 10%, modificándose el artículo 91.uno.2.6.º de la LIVA.

### 6.2. Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos

El Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, suprimió el tipo impositivo reducido para estos servicios de forma que pasaron a tributar al tipo general. Por Real Decreto-Ley 26/2018, de 28 de diciembre, se incluye un número 13.º en el artículo 91.uno.2, recuperando así la tributación que estos servicios tenían hasta el 2012. A partir del 1 de enero de 2019 se aplica el tipo impositivo del 10% a los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

Resulta de la dicción del precepto que el tipo reducido se aplica solo cuando el prestador sea una persona física, de forma que los servicios prestados por sociedades mercantiles y comunidades de bienes seguirán tributando al tipo del 21%.

Dado que se recupera el tipo impositivo tal como estaba vigente en 2012, vuelve a recuperarse también como doctrina administrativa la establecida por la DGT hasta esa fecha. De esta forma, el tipo reducido se aplica tanto si el servicio se contrata directamente por el artista como si se hace a través de su representante que actúe en nombre ajeno (Consulta 720/1998, de 28 de abril –NFC009064–).

Para que resulte aplicable el tipo reducido, el servicio debe prestarse a organizadores de obras teatrales y musicales. Como reiteradamente ha señalado la DGT (entre otras, Consultas 1500/1998, de 11 de septiembre –NFC070897–, y 1679/1998, de 21 de octubre –NFC008474–), tiene la consideración de organizador de una obra teatral o musical la persona o entidad que lleve a cabo la ordenación de los medios materiales y humanos o de uno de ellos con la finalidad de que la obra teatral o musical se represente, pudiendo tener la condición de organizadores de obras teatrales o musicales las entidades públicas (Estado, comunidades autónomas, diputaciones, ayuntamientos); asociaciones de diversa naturaleza (culturales, de vecinos, de padres de alumnos); colegios públicos o privados; sindicatos, comités de empresa o partidos políticos; empresas dedicadas habitualmente a la organización de tales obras (empresarios teatrales, propietarios de pubs o salas de fiesta; agentes artísticos, representantes y promotores, cuando asuman la organización de las obras no limitándose a la actividad de mediación); empresas que tienen otro objeto social pero que ocasionalmente organizan la representación de obras teatrales o musicales, cualquiera que sea la finalidad de dicha actividad (cajas de ahorros, empresas comerciales o industriales).

En cuanto a la delimitación de obra teatral y musical, además de las consultas anteriores, la DGT en Consultas 1570/1998, de 29 de septiembre (NFC070898), y 2392/1999, de 20 de diciembre (NFC070899), ha señalado que por obras teatrales se consideran las obras dramáticas, dramático-musicales, coreográficas, pantomímicas y literarias en cuanto sean objeto de recitación o adaptación para la escena; y por obras musicales se entienden las que se expresan mediante una combinación de sonidos a la que puede unirse o no un texto literario. No tienen por ello efecto sobre el tipo impositivo el lugar donde se produzca la actuación, el procedimiento establecido para la determinación de la contraprestación o la finalidad singular que tenga el organizador de la obra.

Entre otros servicios, la DGT, en las consultas anteriores, ha estimado que tributan al tipo reducido los servicios artísticos de guiñol, los de títeres o los servicios consistentes en recitar poesías durante un concierto de flamenco.

### 6.3. Servicios de teleasistencia

La Ley 6/2018, con vigencia a partir del 5 de julio de 2018, amplía el ámbito objetivo de aplicación del tipo reducido del 4% para las operaciones reflejadas en el artículo 91.dos.2, número 3.º, de la LIVA. Así, se aplica este tipo a los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del artículo 15.1 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.

Se exige para aplicar este tipo reducido que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras en aplicación de lo dispuesto en dicha ley. También se aplica el tipo

reducido cuando se presten como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 75% de su precio, en aplicación de lo dispuesto en la ley.

Pues bien, la novedad radica en que se reduce el porcentaje anterior, de forma que ahora se aplica el tipo reducido cuando la prestación económica cubra más del 10% de su precio, ampliándose así el perímetro objetivo de aplicación del tipo reducido de manera importante.

## 6.4. Actualización de referencias normativas

El Real Decreto 1512/2018 modifica el artículo 26 bis, apartados 1 y 2, del RIVA, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019, para actualizar, conforme a la regulación vigente, las referencias normativas contenidas en este precepto a la norma reguladora del impuesto sobre sociedades y a los derechos de las personas con discapacidad.

## 6.5. Libros electrónicos

La Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, modifica los artículos 98.2, párrafo segundo y 99 (añadiendo un apartado 3) así como el anexo III, punto 6, de la Directiva IVA en lo relativo a los tipos impositivos aplicados a los libros, los periódicos y las revistas.

De esta forma, se puede aplicar el tipo reducido al suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de soporte físico, bien por vía electrónica, o en ambas formas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, libros ilustrados y de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos y levantamientos hidrográficos y similares), que no sean íntegra o predominantemente publicaciones destinadas a la publicidad y que no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible.

Se exige para ello unas condiciones que en el caso de España se dan, por lo que el legislador nacional puede adoptar las disposiciones necesarias para aprobar que el tipo reducido del 4% se aplique a los servicios prestados por vía electrónica referidos en el párrafo anterior (el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A, de 16 de enero de 2019, así lo recoge en su art. 70, si bien en la actualidad ha quedado paralizado).

Así, se exige que el Estado miembro viniera aplicando a 1 de enero de 2017, de conformidad con el Derecho de la Unión, tipos reducidos inferiores al mínimo establecido por el artículo 99 de la directiva (lo que ocurre en nuestro caso, en que el tipo aplicable a libros es del 4%, y no el tipo del 5% que fija como mínimo el precepto de la directiva) o concedieran exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior en relación con el

suministro de determinados bienes a los que se refiere el punto 6) del anexo III, también podrán aplicar el mismo trato a efectos del IVA en caso de que se efectúe por vía electrónica el suministro a que se refiere el punto 6) del anexo III.

## 7. Devoluciones

### 7.1. Devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancía por carretera

Estos sujetos pasivos, cuando tributen por el régimen simplificado, y hayan soportado cuotas deducibles como consecuencia de la adquisición de medios de transporte afectos a sus actividades, pueden solicitar la devolución de las mismas durante los primeros 20 días naturales del mes siguiente a aquel en el cual hayan realizado la adquisición (cumpliendo los requisitos del art. 30.3, letras b) y c), RIVA), esto es, estar al corriente de sus obligaciones tributarias y que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja en el régimen de devolución mensual del IVA (REDEME), sin necesidad de esperar a declarar estas cuotas en la autoliquidación por IVA, modelo 303, cumplimentando la parte correspondiente al régimen especial simplificado.

Para ello deben cumplimentar y presentar el modelo 308, o modelo de solicitud de devolución del régimen especial del recargo de equivalencia, artículo 30 bis del RIVA, artículo 21.4.º, párrafo 2.º, de la LIVA y sujetos pasivos ocasionales.

Por Real Decreto 1512/2018 se modifica el artículo 30 bis.1, párrafo segundo del RIVA, encontrándonos nuevamente ante una reforma técnica o de ajuste a la regulación vigente, pues para delimitar los vehículos por los que podía acogerse a este sistema de devolución se refería la norma a una directiva que ya no estaba vigente; recogándose ahora la que procede, esto es, la Directiva 2007/46/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de septiembre de 2007, por la que se crea un marco para la homologación de los vehículos de motor y de los remolques, sistemas, componentes y unidades técnicas independientes destinados a dichos vehículos.

## 8. Regímenes especiales del IVA

### 8.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Está siendo ya una cuestión recurrente que el legislador retrase el momento en que se reduzcan los límites cuantitativos para la exclusión de los sujetos pasivos en ambos regi-

menes. Cualquiera que sea la razón que lleve al legislador a prorrogar el régimen existente, el Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (BOE de 29 de diciembre) modifica la disposición transitoria decimotercera de la LIVA y vuelve a prorrogar para el periodo impositivo 2019 los límites cuantitativos que delimitan el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; de manera que la magnitud de 150.000 euros a que se refiere el primer guion del número 2.º y el número 3.º del apartado dos del artículo 122, y el número 6.º del apartado dos del artículo 124 de esta ley, queda fijada en 250.000 euros.

De esta forma, respecto del régimen especial simplificado, quedarán excluidos del mismo:

- Los empresarios o profesionales en los que el volumen de ingresos en el año 2018 supere cualquiera de los siguientes importes:
  - a) Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 250.000 euros anuales.
  - b) Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el ministro en la orden reguladora del régimen, 250.000 euros anuales.

Si en el año 2018 se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año. Para determinar el volumen de ingresos se incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades citadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2018 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Si en 2018 se ha iniciado la actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

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

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2018 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Cuando en el año 2018 se haya iniciado una actividad, el importe anterior se elevará al año.

- Debe recordarse:

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.dos.3.º de la LIVA en relación con el artículo 43.2, letra a) del Reglamento del IVA, quedan excluidos del régimen los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en este, un importe de 250.000 euros durante el año 2018.
2. También quedan excluidos, conforme a lo dispuesto en el artículo 43.2, letra b), los sujetos pasivos que superen, para la totalidad de las operaciones realizadas, distintas de las referidas en la letra a) anterior, durante el año 2018, un importe de 250.000 euros (por RD 1512/2018 se modifica este precepto para ajustarlo a los límites anteriores).

Como consecuencia de esta prórroga sobre los límites excluyentes de los regímenes especiales, la disposición transitoria primera del real decreto-ley fija un nuevo plazo para presentar las renunciaciones o revocaciones a los citados métodos y regímenes especiales.

El plazo de renuncia al que se refiere el artículo 33.2, párrafo segundo, del RIVA, así como la revocación de las mismas, que deben surtir efectos para el año 2019, será de un mes a partir del día siguiente a la fecha de publicación en el BOE del real decreto-ley (esto es, el mes se computa a partir de 30 de diciembre de 2018).

Por otro lado, las renunciaciones y revocaciones presentadas, para el año 2019, a los regímenes especiales durante el mes de diciembre de 2018, se entenderán presentadas en periodo hábil; aun cuando los sujetos pasivos afectados por lo dispuesto en el párrafo anterior, podrán modificar su opción en el plazo previsto en el mismo.

## 8.2. Régimen especial del grupo de entidades

Por el Real Decreto 1512/2018 se realizan ajustes técnicos en el artículo 61 quater, apartado 2, segundo párrafo y en el artículo 61 quinquies, apartado 2, primer párrafo del RIVA para adaptar los textos a la regulación actual del reglamento de facturación, sustituyendo la norma antigua por la referida al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

## 8.3. Regímenes especiales de los servicios TRE

Se incluyen modificaciones tanto en la LIVA como en el RIVA, si bien todas ellas entran en vigor a partir del 1 de enero de 2019.

### 8.3.1. Ámbito de aplicación y obligaciones formales en el régimen exterior de la Unión

Los artículos 163 octiesdecies y 163 noniesdecies de la LIVA regulan el ámbito de aplicación y las obligaciones formales del denominado régimen especial de los servicios TRE prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, esto es, el régimen exterior de la Unión. La Ley 6/2018 incluye dos modificaciones puntuales a estos preceptos, con vigencia a partir del 1 de enero de 2019, con los que se pretende favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la posibilidad de acogerse a los sistemas simplificados de ventanilla única por parte de estos empresarios o profesionales suprimiéndose la limitación existente de que los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, pero registrados a efectos del IVA en un Estado miembro, por ejemplo porque realizan ocasionalmente operaciones sujetas al IVA en dicho Estado miembro, no pueden utilizar ni el régimen especial aplicable a los empresarios no establecidos en la Unión ni el régimen especial aplicable para los empresarios o profesionales establecidos en la Unión.

Las dos modificaciones son las siguientes:

- a) Se restringe el concepto de «empresario o profesional no establecido en la Unión» (art. 163 octiesdecies, apartado dos, letra a), LIVA), de forma tal que lo será todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica fuera del territorio de la Unión y no posea un establecimiento permanente en el territorio de la Unión (se suprime la referencia a que tampoco tenga la obligación, por otro motivo, de estar identificado en la Unión, dada la nueva redacción de las reglas de localización de los servicios TRE que anteriormente hemos analizado).
- b) En el artículo 163 noniesdecies se recogen las obligaciones formales que deben cumplir los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión para acogerse a este régimen especial, obligando al empresario o profesional, conforme la letra a), a declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Se exigía que presente una declaración en la que el empresario o profesional manifieste que no está identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Unión. Esta obligación queda sustituida, en concordancia con la restricción apuntada en el punto anterior, por la obligación de presentar una declaración en la que manifieste que no ha situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Unión y que no posee en él un establecimiento permanente.

### 8.3.2. Facturación

La adaptación a la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, exige la modificación del artículo 61 quinquiesdecies, apartado 3, del RIVA, efectuada por Real Decreto 1512/2018, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019.

Se establece ahora que la normativa aplicable en materia de facturación, en los casos en que resulte procedente, para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de los servicios TRE será el del Estado miembro de identificación del prestador y no el de consumo del servicio como ocurría hasta ahora.

Con ello se pretende favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la posibilidad de acogerse a los sistemas simplificados de ventanilla, dado que el sistema anterior era farragoso para los empresarios, en tanto quedaban sometidos por las obligaciones de facturación a los diferentes regímenes normativos de los Estados miembros.

## **9. Régimen fiscal aplicable a los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020»**

El Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, al que hemos aludido anteriormente, aprueba también un régimen específico aplicable a los eventos citados que se celebrarán en nuestro país, y que supone la adopción de medidas particulares tanto en la imposición directa como en la indirecta.

Debe tenerse en cuenta que estas medidas entraron en vigor el día 30 de diciembre de 2018.

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

### **9.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión**

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

Pues bien, se recoge un beneficio puntual referido a esta devolución y el requisito de reciprocidad citados, como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de estos eventos, de forma que no se exigirá el referido requisito, previsto en el artículo 119.2.º de la LIVA.

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

ros, quedando claro que solo se procederá a la devolución respecto de cuotas soportadas en el TAI afectas a entregas de bienes o prestaciones de servicios relacionadas con estos eventos, no a las restantes que soporte el empresario establecido fuera de la Unión.

### Ejemplo 21

Un empresario establecido en Estados Unidos (no tiene establecimiento permanente alguno en España) adquiere bienes muebles a un empresario de Zaragoza que posteriormente los vende a las empresas españolas que van a participar en los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020», para ser consumidos en los estadios ubicados en el TAI donde se celebrarán. Además adquiere también bienes muebles de la misma naturaleza al empresario de Zaragoza, para su consumo en el mismo territorio pero con destino a otros eventos a cuyos organizadores españoles les transmite los bienes.

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

El empresario de Estados Unidos ha soportado las cuotas de IVA por las adquisiciones que realizó y, en este sentido, puede solicitar la devolución de las mismas a la Administración tributaria española, si bien para la devolución de las cuotas soportadas afectas a bienes que se destinan a los eventos deportivos no se exigirá el requisito de reciprocidad, por lo que serán devueltas con arreglo a los beneficios fiscales ahora aprobados; mientras que las afectas a otros eventos se exigirá el requisito de reciprocidad, el cual no existe con Estados Unidos, por lo que no resultará viable la devolución solicitada en la proporción de cuotas afectas a estos eventos.

## 9.2. Nombramiento de representantes

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

El beneficio fiscal que tendrán estos empresarios cuando sean sujetos pasivos por operaciones vinculadas a los eventos deportivos citados es que no precisarán de nombrar el

representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la LIVA; lo que implica también la exclusión de nombrar representante para solicitar la devolución de las cuotas soportadas a través del régimen del artículo 119 bis, implicando con ello la eliminación de los dos requisitos esenciales adicionales que se exigían en este procedimiento de devolución, equiparándose así estos empresarios con los establecidos en la Unión.

### 9.3. Reglas relativas a los periodos de liquidación y devolución y obligaciones formales y de suministro inmediato de información (SII)

Si las dos previsiones anteriores se referían a los empresarios o profesionales establecidos fuera de la Unión, las que ahora se examinan afectan a todos los empresarios establecidos fuera del TAI español, estén dentro de la Unión o fuera de él.

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

- A) Los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI que tengan la condición de sujetos pasivos y que soporten o satisfagan cuotas como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con ambos eventos tendrán derecho a la devolución de dichas cuotas al término de cada periodo de liquidación.

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

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

Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones correspondientes al último periodo del año deberán presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero.

- C) Lo anterior no determinará la obligación para dichos empresarios o profesionales de la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que resulta una excepción al artículo 62.6 del RIVA. Quedan excluidos, por tanto, de esta obligación formal y de su complejidad administrativa que supone para los empresarios o profesionales.
- D) Todo lo señalado en las letras anteriores es igualmente aplicable a la entidad organizadora del acontecimiento, a los equipos participantes y a las personas jurídicas no establecidas en el TAI que soporten o satisfagan cuotas de IVA como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de ambos eventos.
- E) No obstante, cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en los que concurran los requisitos previstos en los artículos 119 o 119 bis de la LIVA, la devolución de las cuotas soportadas se efectuará conforme al procedimiento establecido en dichos artículos y en los artículos 31 y 31 bis del RIVA.

## 9.4. Régimen de importación temporal

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 27/2018 prevé también respecto de estos eventos deportivos determinados beneficios en materia de régimen aduanero. De conformidad con ellos, con arreglo al artículo 251 del Código Aduanero de la Unión y al artículo 7 del Convenio relativo a la Importación Temporal, hecho en Estambul el 26 de junio de 1990, las mercancías que se importen para su utilización en la celebración y desarrollo que se vinculen al régimen aduanero de importación temporal podrán permanecer al amparo de dicho régimen por un plazo máximo de 24 meses desde su vinculación al mismo, que, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020».

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

El plazo a que se refiere el artículo 9.3.º, letra g), de la LIVA será, en relación con los bienes que se utilicen temporalmente en la celebración y desarrollo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020», de 24 meses desde su vinculación al régimen aduanero de importación temporal, que, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de

diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020».

## 9.5. Transferencias intracomunitarias

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

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

El beneficio fiscal que se establece se refiere a la concreción del cómputo del plazo anterior de 24 meses. Así el citado plazo de 24 meses se computará en relación con los bienes que se utilicen temporalmente en la celebración y desarrollo de la final de ambos eventos deportivos desde que se efectúe la transferencia al TAI y, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020».

## 9.6. Cláusula de cierre en localización de servicios

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

Esta regla establecida en el artículo 70.dos de la LIVA no resultará aplicable a los servicios relacionados con la celebración de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020» cuando sean prestados por las personas jurídicas residentes en España constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020» por los equipos participantes y estén en relación con la organización, la promoción o el apoyo de dicho acontecimiento.

## Ejemplo 22

De acuerdo con el artículo 70.dos de la LIVA, los servicios de arrendamiento de medios de transporte y de bienes muebles, los servicios TRE, los de publicidad, cesiones de licencias, marcas y demás derechos de propiedad intelectual, asesoramiento, auditoría, etc., cuando sean prestados a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de la Unión y la explotación o utilización efectivas tenga lugar en el TAI, se localizarán en este territorio.

Cuando se presten por personas jurídicas residentes en España constituidas por la entidad organizadora o los equipos participantes en los eventos deportivos, no les resultará de aplicación esta regla especial del artículo 70.dos. Así, si se constituye por la entidad organizadora del evento una sociedad española que va a tener los derechos de retransmisión de los eventos y esta sociedad cede estos derechos a una entidad establecida fuera de la Unión, esta prestación no tributará en el TAI, ni siquiera por la parte en que se utilicen o exploten estos derechos en el TAI español.

## 10. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registro y SII

Las modificaciones que afectan a esta materia han sido aprobadas por el citado Real Decreto 1512/2018, con entrada en vigor el 1 de enero de 2019 y se examinan a continuación.

### 10.1. Libros registro del IVA

Se modifica el artículo 62.2 del RIVA que regula las excepciones para llevar los cuatro libros que se indican en el apartado primero.

Hasta ahora se exceptuaba a los sujetos que aplicaban los regímenes especiales simplificado, de agricultura, ganadería y pesca, de recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica. Se sustituye ahora esta última referencia, dado el olvido que había tenido el legislador, por la de «aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica» que, como sabemos, tienen un mismo tratamiento.

### 10.2. Libro registro de facturas expedidas a través del SII

En relación con los sujetos pasivos que deben llevar este libro a través de la Sede electrónica de la AEAT (SII) se realiza un ajuste técnico para comprender los distintos documentos que pueden emitirse por el empresario o profesional, pues no se había recogido referencia alguna al documento electrónico de reembolso en las operaciones en que procede la devolución del IVA a los viajeros.

Entre la información que debe suministrarse en el sistema SII se encuentra el tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa o simplificada (letra a) del apartado 3 del art. 63 RIVA).

Respecto de la orden que puede exigir la inclusión de otras especificaciones, como consecuencia de que el documento obligatorio por parte de los empresarios o profesionales que entreguen bienes en régimen de viajeros va a ser a partir de 1 de enero de 2019 el «documento electrónico de reembolso», conforme al artículo 9.1.2.º, letra B) del RIVA, se incluye ahora este documento entre las especificaciones que puede exigirse (además de recibos y otros documentos de uso en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional conforme al art. 16.1 y disp. adic. primera del Reglamento de facturación, como hasta ahora se especificaba).

De esta forma se recuerda la obligación de incluir estos documentos electrónicos de reembolso entre aquellos respecto de los que debe suministrarse información a través del SII.

### 10.3. Opción por la llevanza electrónica de los libros registro

Estamos ante una novedad trascendente respecto a la llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Hasta ahora la opción, respecto de aquellos empresarios o profesionales que no estaban obligados a incluirse en el SII y voluntariamente se acogían al mismo, debía efectuarse en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

Se modifica el artículo 68 bis, párrafo primero, del RIVA, de manera que esta opción por aplicar el SII podrá ejercitarse a lo largo de todo el ejercicio, mediante la presentación de una declaración censal, surtiendo efecto dicha opción en el año natural en curso.

Al poder efectuarse esta opción en cualquier momento del ejercicio para todo tipo de empresario, se suprime la referencia a los empresarios o profesionales que inicien la actividad a lo largo del año natural en curso, dado que la anterior previsión general comprende la posibilidad de que quien inicie la actividad pueda ejercitar la opción en el momento de presentar la declaración censal de inicio, cualquiera que sea el momento del año natural.

### 10.4. Información a suministrar en relación con el periodo de tiempo anterior a la llevanza electrónica de los libros registro

La Orden HFP/187/2018, de 22 de febrero, había recogido algunas modificaciones a la orden reguladora del SII de 12 de mayo de 2017, incluyendo una disposición adicional que regulaba esta cuestión.

Esta materia, por su contenido y naturaleza, debía estar recogida en el RIVA, y ahora se incluye un nuevo artículo, el 68 ter, para regular esta cuestión en el reglamento, disponiéndose las siguientes reglas en relación con la información que deben suministrar los sujetos pasivos que se acojan voluntariamente al SII o deban aplicarlo, desde una fecha posterior al 1 de enero del año natural, de manera que respecto del plazo comprendido entre el inicio del año y el periodo a partir del cual se suministra la información a través de la Sede electrónica de la AEAT, deberán cumplirse las siguientes reglas:

- a) Obligación de suministrar la información. Los sujetos pasivos que hayan comenzado a llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT desde una fecha diferente al primer día del año natural quedarán obligados a remitir los registros de facturación relativos al periodo de tiempo anterior a dicha fecha, correspondientes al mismo año natural, esto es, desde el 1 de enero hasta la fecha de llevanza de los libros a través del SII.
- b) Contenido de la información. Dichos registros deberán contener la información de las operaciones realizadas durante este periodo que deban ser anotadas en los libros registro del IVA de acuerdo con lo establecido en los artículos 63.3, 64.4 y 66.2 del RIVA, para las personas y entidades diferentes a las que se refiere el artículo 62.6. Esto es, no se suministra la totalidad de la información exigida en el SII, sino la correspondiente a los libros registro de IVA generales.

Esta información deberá suministrarse identificando que se trata de operaciones correspondientes al periodo de tiempo inmediatamente anterior a la inclusión del sujeto pasivo como obligado a la llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, de acuerdo con las especificaciones técnicas, procedimiento, formato y diseño que establezca por orden el ministro de Hacienda, a que se refieren los artículos 63 y 64 del RIVA.

- c) Plazo de remisión de la información. El plazo para remitir los registros de facturación correspondientes a este periodo será el comprendido entre el día de la inclusión y el 31 de diciembre del ejercicio en que se produzca la misma.
- d) Libro registro de bienes de inversión (art. 65 RIVA). Incluirá las anotaciones correspondientes a todo el ejercicio, tanto del periodo en que no se aplicó el SII como de aquel a partir del cual se suministró la información a través de la Sede electrónica de la AEAT.
- e) Otra información relevante. Al igual que la información anterior, aquella otra información con trascendencia tributaria a que se refieren los artículos 63.3 y 64.4 del RIVA incluirá las operaciones correspondientes a todo el ejercicio y no solo del periodo anual a partir del cual se aplicó el sistema SII.
- f) Presentación de modelos informativos. La inclusión en el SII supone que estos empresarios o profesionales queden exonerados de presentar los modelos infor-

mativos 347 y 390, de ahí la trascendencia en remitir la información referida en este apartado.

## 10.5. Plazos de remisión electrónica de los registros de facturación

El nuevo sistema de devolución en régimen de viajeros, con la obligación de emitir en todo caso el «documento electrónico de reembolso» a partir de 1 de enero de 2019, lleva consigo la obligación de suministrar información sobre el mismo, de manera que ahora se incluye una nueva letra e) en el apartado 1 del artículo 69 bis del RIVA para recoger este documento y el plazo de remisión de su información (recordemos que no se remite el documento, sino la información contenida en el mismo).

Así, la información relativa al «documento electrónico de reembolso» que debe emitir el empresario o profesional para que el viajero no residente en el territorio de la Unión obtenga la devolución del IVA deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se incluya la rectificación del impuesto correspondiente a la devolución de la cuota soportada por el viajero.

Estamos ante un plazo distinto del general de remisión de la información contenida en las facturas que, como sabemos, es de cuatro días naturales desde la expedición de las facturas.

## 11. Obligaciones de los sujetos pasivos. Autoliquidaciones y representantes

### 11.1. Liquidaciones mensuales de IVA

Como sabemos, tienen obligación de presentar autoliquidaciones mensuales aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

El cálculo de este umbral cuantitativo plantea problemas en relación con el supuesto en que se hubiese efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial. Para ello, el número 2.º del apartado 3 del artículo 71 del RIVA recoge las reglas correspondientes, si bien se refería al texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

Se modifica el párrafo tercero de este precepto para ajustarse técnicamente el RIVA a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, aludiendo ahora al artículo 76.4 de esta norma en lo referente al concepto de rama de actividad.

## 11.2. Representante fiscal

El artículo 82.1 del RIVA regula la obligación de los sujetos pasivos no establecidos en relación con el nombramiento de un representante respecto del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la LIVA y en el RIVA.

En el párrafo segundo se determinan las exclusiones o excepciones al cumplimiento de la anterior obligación. Entre las mismas se preveía que no debían cumplir la misma aquellos sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión cuando se acogían al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

Pues bien, ahora este precepto se ajusta técnicamente y dado que la LIVA da un tratamiento conjunto a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, se alude a todos ellos, como excluidos de la obligación de nombrar representante cuando se acojan al citado régimen especial.

## 12. Facturación

El Real Decreto 1512/2018, al que hemos aludido en varias ocasiones a lo largo de este trabajo (en vigor el 1 de enero de 2019), modifica los siguientes preceptos del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

### 12.1. Obligación de expedir factura. Normativa aplicable a los servicios TRE

Nuevamente la transposición de la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, obliga a modificar el apartado 3 del artículo 2, donde se recoge la norma aplicable a la obligación de expedir factura, todo ello como consecuencia de fijar como norma que debe tenerse en cuenta para expedir factura la del Estado de identificación para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de los servicios TRE. Lo anterior, en concordancia con lo expuesto previamente respecto del artículo 61 quinquiesdecies del RIVA, donde a partir del 1 de enero de 2019 se señala que la normativa aplicable a la factura expedida por los sujetos pasivos acogidos a los regímenes de los servicios TRE será la del Estado miembro de identificación del prestador de los servicios.

De esta forma la obligación de expedir factura se ajustará a las normas establecidas en el Reglamento de facturación español (sobre el que el legislador interno tiene competencia), en los siguientes supuestos:

- A) Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiera la factura se entienda realizada en el territorio de aplicación del IVA español (es la regla general que tiene en cuenta el lugar donde se produce la entrega del bien o la prestación de servicios, de acuerdo con las reglas de localización del hecho imponible).
- No obstante, se establecen las siguientes excepciones, de manera que no resultará de aplicación el Reglamento de facturación español (se entiende que será el del Estado del destinatario o de consumo):
- A.a') Cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del IVA sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura no sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 (expedición por el destinatario o por un tercero a quienes se autoriza por parte del proveedor o del prestador la confección de la factura).
  - A.b') Cuando el prestador del servicio se encuentre acogido a alguno de los regímenes especiales a los que se refiere el capítulo 6, del título XII de la Directiva IVA (regímenes especiales de los servicios TRE cuando el destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo, esto es, no es empresario o profesional) y no sea España el Estado miembro de identificación, a efectos de lo establecido en el capítulo XI del título IX de la LIVA (régimen especial de los servicios TRE).

### Ejemplo 23

1. Un empresario situado en el TAI presta un servicio TRE a un particular establecido en otro Estado miembro. Se conoce que el volumen total de las operaciones TRE realizadas por este empresario a lo largo de este año natural y del anterior en relación con destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros distintos de España localizados en otros Estados miembros no ha alcanzado 10.000 euros en cada periodo, y que con esta operación tampoco supera este umbral.

En este caso la factura que debe emitir el empresario español se expedirá de acuerdo con el Reglamento de facturación español, por aplicación de la regla general señalada en la letra A).

2. Un empresario situado en Francia presta un servicio TRE a un empresario establecido en el TAI, sin que se haya autorizado al destinatario español a expedir la factura de la operación por cuenta del prestador francés.

En este caso el empresario francés deberá emitir una factura de acuerdo con la legislación francesa, y no con la legislación española, conforme a la regla prevista en la

letra A.a') anterior. En la factura no repercutirá impuesto alguno, produciéndose la inversión del sujeto pasivo en el TAI español (de acuerdo con la normativa francesa, en la factura deberá especificar que se produce la circunstancia de que el deudor frente a la Hacienda pública española es el destinatario).

3. Un empresario establecido en Portugal presta un servicio TRE a un particular situado en el TAI español. Se conoce que el volumen total de las operaciones TRE realizadas por este empresario a lo largo de este año natural y del anterior en relación con personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros distintos de Portugal no ha alcanzado 10.000 euros en cada periodo, y que con esta operación tampoco supera este umbral.

En este caso el empresario portugués emitirá factura de acuerdo con la normativa vigente en Portugal, de acuerdo con la regla de la letra A.b') anterior.

- B) Cuando el proveedor o prestador esté establecido en el territorio de aplicación del IVA español o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, a partir del cual se efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios y dicha entrega o prestación, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entienda realizada en el territorio de aplicación del IVA español, en los siguientes supuestos:

- B.a') Cuando la operación esté sujeta en otro Estado miembro, el sujeto pasivo del IVA sea el destinatario para quien se realice la operación y la factura no sea materialmente expedida por este último en nombre y por cuenta del proveedor del bien o prestador del servicio.
- B.b') Cuando el prestador del servicio se encuentre acogido al régimen especial a que se refiere la sección 3.<sup>a</sup> del capítulo XI del título IX de la LIVA (régimen especial aplicable a los servicios TRE prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo, o régimen de la Unión) y sea España el Estado miembro de identificación.
- B.c') Cuando la operación se entienda realizada fuera de la Unión.

### Ejemplo 24

1. Un empresario establecido en el TAI español presta un servicio TRE a un empresario establecido en Italia, emitiendo la factura el empresario español, al no existir autorización para que sea emitida por el destinatario.

En este caso la operación se localiza en Italia (art. 69.uno.1.º LIVA), y la factura emitida por el empresario español se ajustará a las reglas del Reglamento de facturación, en virtud de la regla B.a'), ya que no se ha autorizado al empresario italiano a emitir la factura por cuenta del empresario español. Este emitirá la factura sin repercusión de IVA alguno (español o italiano), pero deberá especificar que se produce la inversión del sujeto pasivo en Italia, pudiendo mencionar el precepto de la Directiva IVA que regula esta obligación, a fin de que el empresario italiano esté informado de que adquiere la condición de deudor frente a la Administración tributaria italiana por el IVA devengado en Italia.

2. Mismo supuesto, pero el empresario de Italia ha sido autorizado por el empresario español para expedir la factura de la operación en nombre del prestador español.

La diferencia con el supuesto anterior se encuentra en la autorización concedida por el empresario español, que lleva como consecuencia que la factura expedida por el empresario italiano se ajustará a la normativa de Italia, de acuerdo con la previsión de la misma regla B.a').

3. Un empresario situado en el TAI español, acogido al régimen especial de los servicios TRE, presta un servicio de esta naturaleza a un particular establecido y con residencia habitual en Bélgica. Se conoce que con anterioridad a la realización de esta operación el empresario español había superado el umbral de 10.000 euros de volumen de este tipo de operaciones realizado durante este año natural con destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros.

La prestación de servicios se localiza en Bélgica, por la norma de conflicto recogida en el artículo 70.uno.4.º de la LIVA, ya que se ha superado el umbral de 10.000 euros de ventas a destinatarios no empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros. La factura que debe expedir el empresario español se ajustará a la normativa belga y no a la española, por aplicación de la regla B.b') anterior, debiendo repercutir en la factura el IVA belga, al tipo impositivo que fija la normativa belga.

4. Cualquier entrega de bienes o prestaciones de servicios efectuada por un empresario establecido en el TAI español que suponga una exportación de bienes, y toda prestación de servicios localizada fuera del territorio IVA de la Unión, deberá ser reflejada en una factura expedida de acuerdo con el Reglamento de facturación. Así, por las ventas de bienes efectuadas por un empresario establecido en Teruel con destino a empresarios y particulares de Canadá se documentarán en factura que cumplirá las condiciones del Reglamento de facturación, si bien respecto al localizarse fuera del territorio IVA de la Unión no se repercutirá IVA.

C) Cuando el prestador que no esté establecido en la Unión, se encuentre acogido al régimen especial a que se refiere la sección 2.ª del capítulo XI del título IX de la LIVA (régimen especial de los servicios TRE prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, o régimen fuera de la Unión) y sea España el Estado miembro de identificación.

### Ejemplo 25

1. Un empresario establecido en Canadá, acogido al régimen especial de los servicios TRE, siendo España el Estado miembro de identificación, presta un servicio de esta naturaleza a un particular situado y con residencia habitual en el TAI español.

La operación se localiza en el TAI español por aplicación de la norma de conflicto del artículo 70.uno.4.º de la LIVA. El empresario canadiense emitirá factura al particular ajustándose a las normas del Reglamento de facturación, conforme a la regla C) anterior.

2. Mismo supuesto que el anterior, pero en este caso el empresario de Canadá, acogido al régimen especial de los servicios TRE, ha considerado como Estado miembro de identificación Francia.

La diferencia con el supuesto anterior es la del Estado miembro de identificación, pues la operación se sigue localizando en el TAI español. No obstante, la factura a emitir se ajustará a las normas de facturación de Francia.

## 12.2. Excepciones a la obligación de expedir factura

### A) Regla general: operaciones exentas

En el artículo 3.1 del Reglamento de facturación se recogen los supuestos respecto de los que los empresarios o profesionales no tienen la obligación de expedir factura (con la excepción de los supuestos previstos en el art. 2.2 en los que siempre debe emitirse factura, como es el caso en que el destinatario sea un empresario o profesional, o sea la Administración, en cuyo caso existe siempre obligación de emitir factura).

La letra a) del citado precepto se refiere a determinadas operaciones exentas en las que no existe la obligación de emitir factura (servicios sanitarios, etc.). Se recogen dos novedades:

- a) De una parte se realiza un ajuste técnico al eliminarse la referencia al número 21.º del artículo 20.uno de la LIVA (exenciones relativas a las juntas de compensación, que habían sido suprimidas por Ley 28/2014, de 27 de noviembre).
- b) De otra, se incluye un nuevo supuesto en que no existe obligación de emitir factura. Se trata de las operaciones exentas del artículo 20.uno.28.º de la LIVA, esto es, las prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.

B) Operaciones de seguro y financieras: sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de pensiones, fondos de titulación y sus sociedades gestoras

Conforme al apartado 2 del artículo 3 del Reglamento de facturación, como regla general, no existe obligación de emitir factura por las prestaciones de servicios exentas relativas a seguros (art. 20.uno.16.º LIVA) y financieras (art. 20.uno.18, letras a) a n), LIVA).

No obstante, siempre se ha previsto unas excepciones, de manera que existe obligación de emitir factura en determinadas operaciones, ampliándose ahora respecto de determinadas entidades financieras, de forma que existe obligación de emitir factura:

- a) Cuando conforme a las reglas de localización aplicables a las operaciones de seguro y financieras, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA español o en otro Estado miembro de la Unión y estén sujetas y no exentas al mismo (supuesto que se mantiene en las mismas condiciones que las que regían esta operatoria hasta ahora).
- b) Cuando conforme a las reglas de localización aplicables a las operaciones de seguro y financieras, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA español, Canarias, Ceuta o Melilla, estén sujetas y exentas al mismo y sean realizadas por empresarios o profesionales, distintos de entidades aseguradoras y entidades de crédito, a través de la sede de su actividad económica o establecimiento permanente situado en el citado territorio. Se añaden ahora, junto con las entidades anteriores, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de pensiones, así como sociedades gestoras de fondos de titulación, con la misma condición de establecimiento (se trata de recoger con ello una demanda de estas entidades que no tienen la calificación de entidades de créditos o de seguros propiamente dichas y quedaban obligadas a la expedición de factura, lo que implicaba una carga administrativa que las diferenciaba del sector bancario y de seguros).

C) Autorización por el Departamento de Gestión de la AEAT

Se añade en este mismo precepto un nuevo párrafo en el apartado 2 del artículo 3 del Reglamento de facturación para conferir al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT la potestad de eximir a otros empresarios o profesionales de la obligación de expedir factura, previa solicitud de los interesados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de estas facturas.

La inserción de este párrafo puede hacer pensar que se trata de empresarios o profesionales relacionados con las operaciones a las que antes se ha hecho re-

ferencia, si bien los términos generales utilizados dan lugar a interpretar que se refiere a la posibilidad de exonerar la emisión de factura respecto de cualquier otra actividad u operaciones.

En este sentido, esta autorización y su procedimiento se incluye en el apartado uno de la disposición adicional primera del Reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión (RD 1065/2007), modificado por el Real Decreto 1512/2018, entre aquellos cuyo vencimiento del plazo máximo establecido para resolver sin que se haya notificado la resolución supondrá la desestimación de la solicitud (se incorpora un número 90 a este apartado uno).

### 12.3. Facturación de agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena

La disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación regula un sistema de facturación específico para determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena.

Se requiere, entre otras condiciones, que se trate de alguno de los servicios que se delimitan en la letra c) del apartado 1 de la mencionada disposición, regulando de esta forma el ámbito o marco objetivo de este sistema especial de facturación. Entre los servicios que pueden facturarse por este sistema se encuentra el transporte de viajeros y sus equipajes, hostelería, acampamento y balneario, etc.

Se amplía de manera importante este marco objetivo, dado que este sistema de facturación se va a aplicar también para los «servicios de viajes a los que sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viaje» (letra h', que se añade), de manera que, cuando una agencia de viajes intervenga como mediadora en la prestación de estos servicios por cuenta de otra agencia de viajes, podrá aplicar este sistema de facturación.

## 13. Modificaciones en el reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión que afectan al IVA

Asimismo, por el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, se modifican algunos preceptos de este reglamento consecuencia de las novedades en materia de IVA. Son los siguientes:

### 13.1. Opciones en materia de IVA

Como consecuencia de las novedades que se han comentado hasta ahora en relación con los servicios TRE, se hace preciso modificar este reglamento para recoger las distintas opciones que se han establecido en materia de IVA. De esta forma:

- A) Se incluyen dos nuevas letras s) y t) al apartado 3 del artículo 9 para establecer que la declaración de alta en el censo de empresarios sirve para:
- Optar por la no sujeción al IVA de las prestaciones de servicios TRE a personas que no tengan la condición de empresario o profesional establecidas en otro Estado miembro (sin haber superado el umbral de 10.000 €) a que se refiere el artículo 70.8.º de la LIVA (al pasar a tributar en el Estado miembro de consumo).
  - Comunicar la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.uno.4.º a) de la LIVA, siempre que el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.
- B) La declaración de modificación en el censo de empresarios servirá en particular, conforme señala el artículo 10.2, para:
- Optar por la no sujeción que se acaba de mencionar (letra r).
  - Revocar las opciones o modificar las solicitudes que se indican en la letra h), incluyéndose la revocación de la opción que se menciona en la letra anterior.
  - Se añade además que servirá (letra s) para comunicar otros hechos y circunstancias de carácter censal previstos en las normas tributarias o que determine el ministro de Hacienda (lo que supone una desreglamentación de esta materia, de forma que bastará una orden ministerial para establecer nuevos supuestos).

## 13.2. Declaración anual de operaciones con terceras personas y derogación del artículo 36

Se realiza un mero ajuste técnico en el artículo 32 dedicado a concretar las personas excluidas de la obligación de presentar esta declaración anual. Se suprime la letra e) y pasa por ello el contenido de la letra f) a la anterior letra. De esta forma, desaparece el supuesto «los obligados tributarios que deban informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro de acuerdo con el artículo 36», dado que a tenor de la evolución legislativa en la actualidad no tenía sentido recoger esta exclusión.

Al hilo de ello se suprime el artículo 36, donde se recogía la «obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro». Como ya se estableció para el IVA, la implantación en el ámbito del IGIC del SII, entre otros, para los sujetos pasivos inscritos en el REDEME, determina que estos sujetos pasivos, que estaban obligados a presentar la declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro y otras operaciones

(modelo 340), queden exonerados de la misma, por lo que procede eliminar esta obligación informativa que únicamente se exigía en el IGIC.

### 13.3. Información sobre determinadas operaciones con activos financieros

El artículo 42 regula la obligación de informar sobre determinadas operaciones con activos financieros, exigiéndose en su apartado 2, respecto de las operaciones en las que intervengan sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva o sociedades de inversión de capital variable, junto con fedatarios o intermediarios financieros, que la declaración informativa debe contener la información adicional que se cita en este apartado.

Se precisa ahora que, en relación con las operaciones sobre derechos de suscripción, corresponde realizar la declaración a la entidad depositaria de dichos valores en España y, en su defecto, al intermediario financiero o al fedatario público que haya intervenido en la operación.

## 14. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA

### 14.1. Orden HAC/1148/2018, de 18 de octubre (modelos 303, 322, 347 y 390)

Esta orden modifica los modelos 303, 322, 347 y 390 siendo aplicable para la presentación de las autoliquidaciones del IVA, modelos 303 y 322, correspondientes al último periodo de liquidación de 2018 y de las declaraciones informativas, modelos 390 y 347, correspondientes a 2018.

#### A) Modelos 303 y 322

El SII implicó la exoneración de presentar la declaración resumen-anual para los sujetos pasivos obligados al mismo, así como para aquellos que voluntariamente opten por utilizarlo, estableciéndose para dichos sujetos la obligación de informar de su volumen de operaciones en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural. Con este objeto, en el apartado de datos identificativos se introdujo la casilla «¿Existe volumen anual de operaciones (art. 121 LIVA)?», a cumplimentar exclusivamente por los sujetos pasivos exonerados de la obligación de presentar la declaración-resumen anual. Con el fin de clarificar los sujetos pasivos que deben informar de su volumen de operaciones en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación, la casilla anterior se sustituye por otras dos, la primera a cumplimentar por los exonerados de la obligación de presentar la declaración-resumen anual

y la segunda por los que, estando exonerados, deban consignar su volumen de operaciones. Esta modificación afecta a los modelos 303 y 322.

También en relación con el volumen de operaciones, se modifican las casillas 79 de los modelos 303 y 322, para incluir en las mismas, de manera expresa, el importe de las entregas no habituales de oro de inversión.

#### B) Modelo 390

Se establece que la realización de actividades por las que no exista obligación de presentar autoliquidaciones periódicas no afectará a la exoneración de presentar el modelo 390.

Como consecuencia de la exoneración de la obligación de presentar la declaración-resumen anual para los sujetos pasivos que lleven los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, en el apartado de datos identificativos del modelo 390 se elimina la casilla «¿La autoliquidación del último periodo corresponde al régimen especial del grupo de entidades?».

Habiendo transcurrido más de cuatro años desde la última modificación de tipos impositivos en el IVA, en el desglose del IVA deducible del modelo 390, se eliminan los tipos no vigentes y se crea una casilla en la que se incluirán, en su caso, las cuotas deducibles en virtud de resolución administrativa o sentencia firmes con tipos no vigentes.

En el apartado de resultados de las liquidaciones del modelo 390 se crea una casilla para consignar las cuotas pendientes de compensación al término del ejercicio.

En el desglose del volumen de operaciones del modelo 390 se incluyen expresamente las entregas no habituales de oro inversión en la casilla 106.

#### C) Modelo 347

Por otra parte, esta orden modifica el artículo 10 de la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, para establecer con carácter indefinido el plazo de presentación del modelo 347 en el mes de febrero.

## 14.2. Orden HAC/1416/2018, de 28 de diciembre (modelos 309, 036 y 034)

Esta orden modifica estos modelos, con vigencia a partir del 1 de enero de 2019, para que con los mismos los siguientes obligados tributarios cumplan con sus deberes tributarios en los casos que se detallan:

**A) Modelo 309 (declaración-liquidación no periódica de IVA)**

Se amplían los supuestos en los que se prevé la obligación de presentar esta declaración-liquidación no periódica del IVA, incluyendo el caso de aquellos sujetos pasivos acogidos a las regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia que resulten deudores de un crédito a favor de la Hacienda Pública, como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que resulten total o parcialmente impagadas, según lo dispuesto en el artículo 80.cinco.5.<sup>a</sup> de la LIVA.

**B) Modelo 036 (declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores)**

- Se modifica tanto este modelo 036 como el 030 (Declaración censal de alta en el Censo de Obligados Tributarios, cambio de domicilio o variación de datos personales), introduciendo en los mismos una nueva casilla para comunicar la fecha de efectos del cambio de residencia fiscal.
- Como se ha indicado anteriormente, se establece un nuevo apartado C) dentro del apartado 11, para recoger las opciones relativas a los servicios TRE.

**C) Modelo 034 (Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de TRE en el IVA)**

Se recoge una modificación eminentemente técnica, consecuencia de la nueva regulación de los servicios TRE, para modificar, en el modelo 034, el apartado 5 de la declaración de inicio o modificación del régimen exterior de la Unión, sustituyendo la declaración de no estar identificado en otro país de la Unión Europea por la declaración de no disponer de sede de actividad económica ni establecimiento permanente en el territorio de la Unión.

## **15. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español**

La Comisión emprendió una ambiciosa reforma del IVA en la Unión, aprobando el Plan de Acción sobre el IVA el 7 de abril de 2016, siendo una de sus finalidades básicas la de delimitar de manera definitiva los intercambios de bienes entre los territorios IVA de los Estados miembros. En tanto no se apruebe este régimen definitivo, que se encuentra ya en avanzado trámite, se han aprobado diversas normas que pretenden resolver algunos problemas técnicos que se han ido detectando por el legislador europeo. Se trata tanto de directivas como de normas reglamentarias, siendo necesario, respecto de las primeras, la transposición por parte de los Estados miembros.

A fin de conocer la tarea que deberá emprender el legislador español en esta materia a lo largo de 2019 y 2020, se va a efectuar un análisis de las normas europeas que se encuentran ahora en periodo análogo al de *vacatio legis* a la espera bien de su transposición al ordenamiento jurídico interno o, en su ausencia, a las consecuencias que el derecho europeo prevé para estas situaciones.

## 15.1. Normas publicadas el 29 de diciembre de 2017

Con esta fecha se publicaron en el DOUE tres normas que afectan al IVA: la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes; el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; y el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Parte del contenido de la directiva ha sido ya recogido por el legislador español en la Ley 6/2018 y el Real Decreto 1512/2018, que anteriormente hemos comentado, en relación con los servicios TRE, y también ha entrado en vigor la reforma del Reglamento de Ejecución 282/2011, referida al mismo ámbito objetivo.

No obstante, respecto de este primer paquete quedan pendientes de legislar los siguientes extremos que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2021:

- El nuevo régimen de ventas a distancia.
- El umbral aplicable a los sujetos pasivos que realizan entregas intracomunitarias de bienes a distancia, y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de servicios prestados por vía electrónica, que será de 10.000 euros.
- El régimen de exenciones a las importaciones de escaso valor.
- La regulación de los regímenes especiales para los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o realicen ventas a distancia de bienes, estableciéndose por separado las normas reguladoras de cada uno de ellos:
  - a) Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Unión.

- b) Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo.
  - c) Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países.
  - d) Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones.
- Consecuencia de los cambios apuntados sobre los regímenes especiales, se aprobó el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, que resultará de aplicación, al igual que los nuevos regímenes, el 1 de enero de 2021, si bien, a diferencia de la directiva, no se exige desarrollo normativo interno, al encontrarnos ante un Reglamento de la UE de aplicación directa y prioritaria sobre la norma interna. En este Reglamento 904/2010 se establecen normas relativas al intercambio y almacenamiento de información por parte de los Estados miembros, con el fin de establecer los regímenes especiales previstos en el título XII, capítulo 6 (en la actualidad los regímenes especiales de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y de los servicios prestados por vía electrónica).

## 15.2. Reglamento (UE) 2018/1541 del Consejo, de 2 de octubre

Este Reglamento (UE) modifica los Reglamentos (UE) 904/2010 y (UE) 2017/2454 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA, entrando en vigor la mayoría de sus disposiciones el 1 de enero de 2020, si bien no se exige transposición.

## 15.3. Normas sobre inversión del sujeto pasivo

Según esta materia se dictaron dos normas: la Directiva 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre, en lo que respecta al periodo de aplicación del mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo en relación con determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, y del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA; y la Directiva (UE) 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre, en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministros de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado; ambas con vigencia hasta el 30 de junio de 2022, fecha en la que se prevé entre en vigor el sistema definitivo de tributación de las operaciones intracomunitarias.

En virtud de la primera, los Estados miembros pueden establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario como medida especial de instauración de un mecanismo de reacción rápida para combatir modalidades de fraude repentino y masivo que puedan generar pérdidas económicas significativas e irreparables, sujetándose eso sí a las condiciones que se precisan en la norma.

Por la segunda de las directivas se modifica la Directiva IVA en lo que respecta a la aplicación temporal de un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo a los suministradores de bienes y las prestaciones de servicios por encima de un umbral determinado.

Su origen se encuentra en la Comunicación de 7 de abril de 2016 relativa a un Plan de Acción sobre el IVA, en el que la Comisión presentó una propuesta destinada a establecer los elementos de un régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo de empresa a empresa entre los Estados miembros, basada en el principio de imposición de los intercambios transfronterizos de bienes en el Estado miembro de destino; así como en nivel actual de fraude en materia de IVA detectado por las autoridades europeas, en particular el originado como consecuencia de las entregas intracomunitarias que permite la obtención de productos con exención del IVA, y posteriormente una serie de operadores incurrir en fraude fiscal al no abonar a las autoridades tributarias el IVA percibido de sus clientes, mientras que estos tienen derecho a una deducción fiscal. Fraude en cascada que también tiene lugar con prestaciones de servicios.

Esta preocupación del legislador europeo ha motivado la aprobación de la anterior directiva con vigencia hasta el 30 de junio de 2022, fecha en la que se prevé entre en vigor el sistema definitivo de tributación de las operaciones intracomunitarias, incluyendo ahora un nuevo precepto 199 quater en la Directiva IVA.

De esta forma, como excepción a la regla general en virtud de la que el sujeto pasivo del impuesto es el proveedor del bien o el prestador del servicio, los Estados miembros pueden establecer un mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo (GRCM, por sus siglas en inglés de *generalised reverse charge mechanism*), a fin de que lo sea el destinatario, siempre que tenga esta condición, cuando la base imponible de las operaciones sea superior a 17.500 euros.

Ahora bien, aprobar esta medida por parte de los Estados miembros exige el cumplimiento de una serie de condiciones e iniciar un procedimiento de autorización que será concedido por el Consejo europeo antes de aplicar esta medida (mediante decisión de ejecución); todo ello con el fin de limitar el riesgo de que el fraude se traslade a otros Estados miembros.

Si bien la medida puede resultar de un extraordinario calado en el IVA y producir un gran beneficio financiero en muchos ámbitos sectoriales de la economía, la exigencia de las condiciones impuestas (déficit recaudatorio de IVA por debajo del porcentaje que se indica, evaluación de impacto, comprobación de que otras medidas de control no son suficientes para combatir el fraude, etc.), además de la actual situación parlamentaria y legislativa en

nuestro país, puede llevar a la inaplicación de esta medida. Ahora bien, incluso en el caso de no aplicación, la directiva exige de los Estados miembros que no inicien el procedimiento de autorización, la elaboración de un informe provisional a la Comisión relativo al impacto en su territorio de la aplicación del GRCM por otros Estados miembros.

Finalmente, ante la posibilidad de que la implantación de este mecanismo generalizado por los Estados miembros cause un impacto negativo considerable sobre el mercado interior constatado por la Comisión, esta institución puede proponer al Consejo la derogación de todas las decisiones de ejecución autorizadas por el Consejo, como muy pronto, seis meses después de la entrada en vigor de la primera.

## 15.4. Normas publicadas el 7 de diciembre de 2018

En esta fecha se publicaron en el DOUE dos normas que afectan al IVA: la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros, y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias.

La Directiva (UE) 2018/1910, que tiene que ser objeto de transposición antes del 1 de enero de 2020, se refiere a las siguientes operaciones u obligaciones formales:

- A) Acuerdos sobre existencias de reserva, venta de existencias de reservas o acuerdos de ventas en consignata (*call-off stock*). Hasta ahora cuando un sujeto pasivo transporta bienes de un Estado miembro a otro para ser objeto en el segundo territorio de una entrega posterior, aun cuando conociera al futuro adquirente, debía declarar una transferencia intracomunitaria (entrega intracomunitaria de bienes en el Estado de salida y adquisición intracomunitaria en el Estado de llegada), y posteriormente se producía una entrega interior entre ambos empresarios en el Estado donde se habían almacenado previamente los bienes, respecto de la que se podía o no producir la inversión del sujeto pasivo.

Se incluye un nuevo artículo 17 bis en la Directiva IVA, que afectará al artículo 9.3 de la LIVA al regular las transferencias intracomunitarias, para simplificar la tributación de las operaciones anteriores, recogiendo con estas denominaciones aquellas operaciones consistentes en entregas de bienes de un Estado miembro a otro en que el proveedor, cuando se inicia el transporte, conoce la identidad del sujeto pasivo destinatario que esté habilitado para entrar en posesión de dichos bienes con arreglo a un acuerdo existente entre ambos sujetos pasivos, en un momento posterior.

Con efectos de 1 de enero de 2020, la operación tributará de la siguiente forma: tendrá lugar una única entrega intracomunitaria en el Estado miembro de salida y una adquisición intracomunitaria en el de llegada, siendo sujeto pasivo el adquirente, de forma que el proveedor no deberá declarar la transferencia intracomunitaria ni en el Estado de salida ni tampoco en el de llegada.

Se exige que el proveedor no cuente con establecimiento permanente o que su sede social no radique en el Estado miembro de llegada, que el adquirente esté identificado en este último territorio, que el proveedor conozca la identidad y el NIF a efectos del IVA del cliente final y que la entrega se produzca en el plazo máximo de 12 meses desde que las mercancías llegan al Estado miembro. Se impone, además, un riguroso control y registro de los bienes que se entregan en estas situaciones.

De incumplirse estas condiciones, o de no concurrir, la operación seguirá tributando con el mismo régimen que el actual.

- B) Operaciones o ventas en cadena. El legislador europeo establece un régimen uniforme para estas operaciones de entregas sucesivas de bienes que, sin embargo, son objeto de un único transporte intracomunitario, consecuencia todo ello de la diversidad de situaciones que se habían planteado respecto de las que el TJUE había conocido en diversas sentencias. Como había señalado este órgano, el transporte intracomunitario solo puede imputarse a una de las entregas que será la que se beneficie de la exención para las entregas intracomunitarias de bienes.

A partir del 1 de enero de 2020, la primera venta del bien en cadena se considerará entrega intracomunitaria de bienes exenta cuando se realice a favor del operador intermediario, debiendo comunicarse desde el inicio de la operación el destino final de los bienes. Para ello se exige que el operador intermediario notifique al proveedor un NIF a efectos de IVA expedido por la Administración tributaria del Estado miembro de salida de los bienes.

- C) Número de identificación a efectos de IVA en las operaciones intracomunitarias. Nos encontramos ante la novedad más importante recogida en la nueva directiva, en tanto es la que afecta con carácter general a dichas operaciones. Como sabemos la exención en las entregas intracomunitarias de bienes exige la identificación a efectos del IVA del destinatario, aun cuando este requisito era considerado como formal y no material, lo que ha dado lugar a una jurisprudencia tanto europea como nacional tendente a reconocer la menor importancia del requisito formal sobre el material.

El legislador europeo modifica esta situación, y da nueva redacción al artículo 138.1 de la Directiva IVA, de manera que la inclusión del número de identificación a efectos del IVA del adquirente en el Sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES), asignado por un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie el transporte de los bienes, se convierta, junto con la condición de que

los bienes se transporten fuera del Estado miembro de entrega (condición ahora regulada en el Reglamento de Ejecución 282/2011, como seguidamente se expondrá), en una condición material y no formal, para la aplicación de la exención de las entregas intracomunitarias de bienes.

Dos son pues los requisitos materiales que ahora serán necesarios para aplicar la exención: el transporte de los bienes y la identificación del destinatario en el sistema VIES.

Considerando que la indicación en la lista VIES es esencial para informar al Estado miembro de llegada de la presencia de los bienes en su territorio y es, por lo tanto, un elemento clave en la lucha contra el fraude en la Unión, el legislador considera que los Estados miembros deben garantizar que, cuando el proveedor no cumpla con las obligaciones de indicación en la lista VIES, no se aplique la exención, excepto si el proveedor actúa de buena fe, esto es, si puede justificar debidamente ante las autoridades tributarias competentes cada una de sus carencias respecto del estado recapitulativo, lo que en ese momento podría incluir asimismo facilitar la información correcta prevista en el artículo 264 de la Directiva IVA (que recoge el contenido de los estados recapitulativos).

Con efectos de 1 de enero de 2020 se exigirá esta condición como requisito necesario e imprescindible para aplicar la exención en las entregas intracomunitarias de bienes, con los efectos indicados.

- D) Estados recapitulativos de operaciones intracomunitarias. Los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA deberán presentar un estado recapitulativo en el que figure la información que se recoge en el artículo 262 de la directiva, en relación con las operaciones intracomunitarias que realicen, lo que supone una modificación del actual modelo informativo 349, debiendo incluirse las ventas de existencias de reserva.

En el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912, que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, cuya entrada en vigor tendrá lugar también el 1 de enero de 2020, se incluyen dos importantes novedades:

- a) Se inserta una nueva sección 2 bis al capítulo VIII, dedicada a las exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias.

El fundamento de esta reforma está relacionado con el fraude del IVA transfronterizo, que pretende corregirse, y que se encuentra vinculado fundamentalmente a la exención en las entregas intracomunitarias de bienes. Por ello, el legislador considera preciso especificar las circunstancias en las que debe considerarse que los bienes han sido expedidos o transportados desde el territorio del Estado miembro de entrega.

De esta forma, frente a las polémicas surgidas hasta ahora sobre la acreditación de la entrega intracomunitaria de bienes, centrada esencialmente

en el transporte o salida de los bienes del territorio del Estado de partida, el legislador establece ahora un sistema de presunciones o pruebas *iuris tantum* (al admitirse prueba en contrario por la Administración) si bien es el proveedor de los bienes quien tiene que aportar o acreditar frente a la Administración el transporte, de acuerdo con las presunciones que se indican en el reglamento.

Se pretende con ello introducir un sistema que dé seguridad jurídica a las partes intervinientes, así como a los Estados miembros, si bien el cuadro de presunciones que se incluyen y su aplicación no estarán exentas tampoco de polémica.

En el artículo 13 del RIVA se recogen los medios de prueba que se consideran válidos a efectos de acreditar el transporte de las mercancías desde el TAI al de otros Estados miembros y esta reforma supone, en la práctica, vaciar de contenido el precepto reglamentario o, cuando menos, su aplicación dentro de los parámetros y condiciones fijados por el Reglamento de Ejecución, de aplicación directa y prioritaria sobre las normas nacionales.

- b) Se concreta el contenido que deben tener los registros de operaciones intracomunitarias.

Como se ha señalado al examinar la nueva directiva, se establece una nueva tributación para los denominados acuerdos sobre existencias de reserva. Tal como indica la directiva, los dos sujetos pasivos intervinientes, el proveedor y el destinatario, deberán llevar un registro de estas operaciones.

Se introduce con tal motivo una nueva sección 1 bis en el capítulo X del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, con el fin de concretar toda la información que deberán contener los citados registros, el que debe llevar el proveedor de los bienes, y el que debe cumplimentar el destinatario de los bienes.