

Novedades en el IVA a lo largo de 2017

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Al margen de la novedad que ha supuesto para el año 2017 la entrada en vigor del sistema de suministro inmediato de información (SII), relativo a la obligación u opción de suministrar la información contenida en las facturas por parte de quienes están obligados a presentar declaración-liquidación mensual o quienes opten por este sistema, que entró en vigor el pasado 1 de julio, no han sido numerosas las modificaciones que el IVA ha sufrido en el ejercicio 2017, siendo las más trascendentes las que se han producido con las normas publicadas a partir del mes de junio.

En este artículo se van a analizar estas modificaciones teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia Ley del IVA a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando las leyes de asistencia jurídica, la de presupuestos generales del Estado de 2017 y la de contratos del sector público, que modifican la citada ley del impuesto (aunque sea indirectamente en el caso de la primera norma) y, en cuanto a normas reglamentarias, el Real Decreto 1075/2017 que reforma tanto el reglamento del IVA como el reglamento de facturación, al margen de otras normas que afectan también al impuesto.

Palabras clave: IVA; hecho imponible; operaciones no sujetas; exenciones diplomáticas y consulares y para organismos internacionales; base imponible; tipo impositivo; deducciones; régimen especial simplificado; régimen especial del grupo de entidades; IVA diferido a la importación; facturación.

Fecha de entrada: 19-01-2018 / Fecha de aceptación: 07-02-2018 / Fecha de revisión: 08-02-2018

VAT new developments in 2017

Antonio Longás Lafuente

ABSTRACT

Apart from the enactment that has come into effect in 2017 of the «Immediate delivery of invoices data» (SII), related to the obligation or option to supply the information contained in invoices by tax subjects obliged to submit VAT returns on a monthly basis or those who opt for this system, which entered in force last 1st July, there have not been many amendments to VAT throughout fiscal year 2017, but the most significant ones have been passed as of June.

The present paper analyses those modifications taking into consideration VAT's own structure for teaching purposes, considering the Legal Aid Law, the General Budget Law for fiscal year 2017 and Public Sector Contract Law, which all amend VAT Law (although indirectly in the former case); also new regulations, in particular Royal Decree 1075/2017 amending VAT and Invoicing regulations, apart from other Statutes which affect VAT.

Keywords: VAT; taxable event; not subject transactions; exemptions for diplomatic and consular missions and international organizations; taxable base; tax rate; deductions; simplified special arrangements for VAT; VAT grouping; deferred VAT upon imports; invoicing.

Sumario

- I. Introducción. Perspectivas futuras sobre la modificación de la Ley del IVA
- II. Hecho imponible. Operaciones no sujetas. Administraciones públicas
 - II.1. Habitual transposición incorrecta de la Directiva IVA en esta materia
 - II.2. Novedades en el artículo 7.8.º de la Ley del IVA
- III. Hecho imponible. Operaciones no sujetas. Asistencia jurídica gratuita
 - III.1. Introducción
 - III.2. La Ley 2/2017: Naturaleza de las retribuciones percibidas por abogados y procuradores
 - III.3. Efectos temporales. Análisis crítico de la reforma
- IV. Exenciones en operaciones interiores
 - IV.1. Exenciones financieras. Artículo 20.Uno.18.º, letra j), de la Ley del IVA
 - IV.2. Devolución en régimen de viajeros (art. 9.1, número 2.º, letra B) del RIVA)
- V. Exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones
 - V.1. Objeto y ámbito de aplicación (art. 1)
 - V.2. Exenciones del IVA de las entregas de bienes, prestaciones de servicios y adquisiciones intracomunitarias (art. 3)
 - V.3. Entregas de bienes a las personas a que se refiere el artículo 2 acreditada en país distinto de un Estado miembro de la Unión Europea (nuevo art. 3 bis)
 - V.4. Destino ulterior de los bienes y efectos (art. 8, apdos. 2 y 4)
 - V.5. Cese de actividad de los beneficiarios de las franquicias (art. 9)
 - V.6. Aplicación y solicitud de la franquicia de los derechos de importación y de la exención del IVA (art. 10, apdos. 2 y 3, y se añade un apdo. 4)
 - V.7. Alcance de las franquicias y exenciones (art. 12, apdo. 1)
 - V.8. Aplicación de franquicias y exenciones (art. 13, apdo. 1)
 - V.9. Vehículos que se hayan beneficiado de la exención en otros Estados o territorios que no forman parte de la Unión Europea (nuevo art. 14 bis)
 - V.10. Exenciones relativas a la OTAN (disp. adic. segunda)
 - V.11. Certificado acreditativo del derecho a la exención (nueva disp. adic. tercera)
 - V.12. Actualización de la nomenclatura ministerial
- VI. Base imponible. Subvenciones a incluir y excluir
 - VI.1. Supresión del número 4.º del apartado tercero del artículo 78 de la Ley del IVA
 - VI.2. Subvenciones que se incluyen en la base imponible (art. 78.Dos.3.º de la Ley del IVA)
 - VI.3. Derecho a la deducción por las entidades receptoras de las subvenciones

- VII. Tipos impositivos
 - VII.1. Aparatos para tratar deficiencias (art. 91.Uno.1.6.º, letra c), y apdo. octavo del anexo)
 - VII.2. Hostelería y servicios similares (art. 91.Uno.2.2.º)
 - VII.3. Bibliotecas, museos y otras actividades (art. 91.Uno.2.6.º)
- VIII. Deduciones
- IX. Regímenes especiales del IVA
 - IX.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca
 - IX.2. Régimen especial del grupo de entidades
- X. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registro
 - X.1. Autorizaciones en relación con los libros registro del IVA
 - X.2. Suministro inmediato de información
 - X.2.1. Libro registro de facturas expedidas (art. 63, apdos. 3 y 4)
 - X.2.2. Libro registro de facturas recibidas (art. 64, apdo. 4)
 - X.2.3. Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación (nueva redacción del art. 69 bis del RIVA)
 - X.2.4. Periodos de liquidación trimestral o mensual (art. 71.4 del RIVA)
 - X.2.5. Especificaciones técnicas
 - X.2.6. Modificación del modelo de autoliquidación
 - X.2.7. Obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT
 - X.2.8. Exclusión de presentar el modelo informativo 340
 - X.3. Rectificaciones registrales (art. 70.1 del RIVA)
- XI. Gestión del impuesto. Recaudación del impuesto a las importaciones. Diferimiento del impuesto
 - XI.1. Diferimiento de la recaudación del impuesto (art. 71.4 del RIVA)
 - XI.2. Inicio del periodo ejecutivo en caso de ausencia de declaración
- XII. Gestión del impuesto. Modelos de autoliquidación, censales o informativos
 - XII.1. Orden HFP/1307/2017, de 29 de diciembre
- XIII. Facturación
 - XIII.1. Autorización por el Departamento de Gestión en facturas rectificativas
 - XIII.2. Procedimiento desestimatorio de la disposición adicional primera del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, de Gestión e Inspección
 - XIII.3. Plazo de remisión de las facturas rectificativas
 - XIII.4. Facturación por agencias de viajes (apdos. 1, 2, 3, 6 y 7 de la disp. adic. cuarta)

Cómo citar este estudio:

Longás Lafuente, A. (2018). Novedades en el IVA a lo largo de 2017. *RCyT. CEF*, 420, 5-64.

I. INTRODUCCIÓN. PERSPECTIVAS FUTURAS SOBRE LA MODIFICACIÓN DE LA LEY DEL IVA

Al margen de la novedad que ha supuesto para el año 2017 la entrada en vigor del sistema de suministro inmediato de información (SII), relativo a la obligación u opción de suministrar la información contenida en las facturas por parte de quienes están obligados a presentar declaración-liquidación mensual o quienes opten por este sistema, que entró en vigor el pasado 1 de julio, no han sido numerosas las modificaciones que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) ha sufrido en el ejercicio 2017, siendo las más trascendentes las que se han producido con las normas publicadas a partir del mes de junio.

En este estudio se van a analizar estas modificaciones teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia Ley del IVA a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando las leyes de asistencia jurídica, la de presupuestos generales del Estado para 2017 y la de contratos del sector público, que modifican la Ley del IVA (aunque sea indirectamente en el caso de la primera norma) y en cuanto a normas reglamentarias el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, que modifica tanto el Reglamento del IVA (RIVA) como el Reglamento de facturación, al margen de otras normas que afectan también al impuesto.

Digamos de antemano que para el ejercicio 2019 está prevista la aprobación de distintas modificaciones de la Ley del IVA, consecuencia de la necesaria armonización del impuesto y la exigencia del derecho europeo de trasponer al ordenamiento interno las directivas europeas que nos afectan en esta materia (Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva IVA en materia de bonos canjeables; y Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, que modifica la Directiva IVA en lo relativo a prestaciones de servicios y ventas a distancia), con independencia de la eficacia directa de las modificaciones aprobadas ya en los reglamentos europeos (Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre, sobre cooperación administrativa y lucha contra el fraude en el ámbito del IVA; y Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre, que modifica el Regla-

mento de ejecución n.º 282/2011, norma fundamental en materia de IVA de aplicación prioritaria a nuestra norma interna que afecta directamente a los sujetos pasivos del impuesto).

II. HECHO IMPONIBLE. OPERACIONES NO SUJETAS. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

II.1. HABITUAL TRANSPOSICIÓN INCORRECTA DE LA DIRECTIVA IVA EN ESTA MATERIA

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introdujo importantes novedades en el artículo 7.8.º de la Ley del IVA con el objetivo de ajustar o mejorar técnicamente la tributación de las operaciones realizadas por las Administraciones públicas. Esencialmente, se estableció de una parte, la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y, de otra, se elevó a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos», si bien se amplió su contenido al no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, en todo caso, que fueran de titularidad íntegramente pública. Cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicaba exclusivamente a las prestaciones de servicios realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones públicas íntegramente dependientes de las anteriores. En todo caso la no sujeción tiene un límite en el listado de actividades que contiene el precepto, cuya realización implica que la prestación de servicios esté sujeta al IVA (se incluía como comerciales o mercantiles las actividades de los entes públicos de radio y televisión que generasen o fuesen susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público).

A pesar de las constantes modificaciones que ha sufrido este precepto desde su redacción original, ha seguido sin resolverse la amplia problemática que suscita la tributación en nuestro ordenamiento interno de las operaciones en el IVA realizadas por las Administraciones públicas y la discrepancia entre la redacción de la norma comunitaria (y la interpretación que de la misma hace el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [TJUE]) y la interna ha continuado y seguirá a la vista de las modificaciones aprobadas ahora. Pueden citarse así algunas cuestiones conflictivas: la Directiva 2006/112/CE hace referencia a las actividades realizadas por los entes públicos cuando actúen como autoridades públicas –sujetas estas actividades al derecho que les es propio, el público–, mientras que en la Ley del IVA no se menciona esta circunstancia. Tampoco nuestra norma interna reconoce el principio de distorsión de la competencia, de trascendencia en la determinación de la tributación de las actividades que realizan los entes públicos.

Recordemos también que sobre esta materia han existido notables diferencias en la interpretación del precepto entre los tres órganos que fijan la doctrina administrativa y la jurisprudencia, esencialmente por lo que se refiere a la tributación por IVA de las sociedades públicas y los entes duales, recogiendo criterios dispares la Dirección General de Tributos (DGT), el Tribunal Eco-

nómico-Administrativo Central (TEAC)¹ y el Tribunal Supremo (TS)². Si bien, debe advertirse que tanto el TEAC como el TS no han conocido todavía asuntos en los que se haya aplicado la redacción del artículo 7.8.º dada por la Ley 28/2014, el TEAC en las últimas resoluciones citadas anteriormente, y no el TS por razones temporales, sí ha tenido en cuenta la jurisprudencia más reciente del TJUE³. De manera análoga a la tesis sustentada por el TEAC se ha pronunciado también la Audiencia Nacional (AN)⁴.

Con la disposición final décima de Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP), se modifica una vez más este artículo 7.8.º de la Ley del IVA (con entrada en vigor desde el 10 de noviembre de 2017), incluyendo un conjunto de novedades todas ellas orientadas a la tributación de las Administraciones públicas en el IVA, que suponen en definitiva una tributación más favorable para las entidades integradas en el sector, sin que se hayan resuelto las constantes discrepancias con la norma y la jurisprudencia europeas, y sin que se plantee una reforma integral que atienda de manera definitiva a la anterior problemática y a adecuarse a los términos de la directiva y de la jurisprudencia del TJUE; con los problemas que con ello se plantean, entre los que cabe destacar los derivados de la aplicación del derecho comunitario y los efectos de la incorrecta transposición de los términos de las directivas (efecto directo de las directivas, prohibición del efecto vertical inverso, etc.), que la doctrina y la jurisprudencia nacionales deben tener muy presentes a la hora de resolver los conflictos que surgen entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Debe recordarse que las referencias al IVA, respecto de esta materia, deben entenderse realizadas también al impuesto general indirecto canario o al impuesto sobre la producción, los servicios y la importación, en los territorios en que rijan estas figuras impositivas.

¹ Mantiene una constante doctrina con fundamento en la jurisprudencia del TJUE, así en Resoluciones de 13 de febrero de 2008, RG 3986/2004 (NFJ028891); de 16 de septiembre de 2014, RG 4474/2011 (NFJ055950); de 25 de abril de 2017, RG 2663/2014 (NFJ066896); y de 24 de mayo de 2017, RG 482/2017 (NFJ066651). En esta última analiza los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJUE, esto es, el elemento subjetivo para concretarlo a los «demás organismos de derecho público» del artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, considerando que no puede excluirse que una sociedad anónima pueda quedar encuadrada dentro del marco del supuesto de no sujeción, sino que habrá que analizar las circunstancias concurrentes relativas a su actividad; y el elemento objetivo, estimando que para aplicar la no sujeción, se considera necesario que la entidad realice actividades en las que actúe como autoridad pública y que le otorguen prerrogativas de poder público.

² Que ha evolucionado en su jurisprudencia, como puede evidenciarse con las Sentencias de 20 de febrero de 2012, rec. núm. 6012/2008 (NFJ047511); de 6 de febrero de 2014, rec. núm. 2437/2011 (NFJ053905); de 24 de marzo de 2014, rec. núm. 4537/2010 (NFJ069221); y de 17 de febrero de 2017, rec. núm. 3655/2014 (NFJ062068), en la que lleva a cabo un repaso exhaustivo de su evolución jurisprudencial en esta cuestión.

³ Sentencias de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13 (NFJ053978), Le Rayon d'Or; de 29 de septiembre de 2015, asunto C-276/14 (NFJ059729), Gmina Wrocław; de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14 (NFJ060153), Sudaçor; de 12 de mayo de 2016, asunto C-520/14 (NFJ062744), Gemeente Borsele; y de 15 de febrero de 2017, asunto C-592/15 (NFJ065448), British Film Institute.

⁴ Así, en Sentencias de 28 de diciembre de 2016, rec. núm. 469/2015, y de 23 de marzo de 2017, rec. núm. 465/2015 (NFJ069233).

II.2. NOVEDADES EN EL ARTÍCULO 7.8.º DE LA LEY DEL IVA

Las principales novedades que se incluyen por la LCSP en la redacción de este artículo 7.8.º de la Ley del IVA son las siguientes:

1. Se establece una estructura más adecuada para su lectura y análisis de forma que se dividen los párrafos desde la letra A) hasta la letra F) inclusive.
2. Letra A). Se delimita de manera más precisa el supuesto de no sujeción, de forma que lo constituye tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las Administraciones públicas, como las efectuadas por las entidades a que se refieren las letras C) y D), manteniéndose así la tesis central de la reforma operada por la Ley 28/2014, que recogía la doctrina establecida por la DGT sobre los «entes técnico-jurídicos» (que quedan incluidos en el ámbito subjetivo del supuesto de no sujeción), si bien se adecua a la nueva LCSP en la forma que se expone a continuación.

De esta forma, quedan no sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D), sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Se establece una regla general de manera que se puede comprender en el ámbito objetivo de la no sujeción cualquier operación realizada por los entes públicos, con independencia de su naturaleza, esto es, si resulta ser una entrega de bienes o una prestación de servicios (la Directiva IVA se refiere a «actividades u operaciones»); y se mantiene la discrepancia con la norma europea en relación con lo percibido por el ente⁵ limitando así el campo de actuación del supuesto de no sujeción.

3. Letra C). Se ajustan determinados conceptos de la Ley del IVA a la LCSP. En primer lugar, desaparece la mención a las «encomiendas de gestión», para ser sustituidas por los «encargos ejecutados», de manera que no están sujetos al IVA los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con el artículo 32 de la LCSP, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, cumpliéndose los términos del referido precepto.

Este complejo precepto de la LCSP, cuyo título alude directamente a los encargos realizados por las Administraciones públicas a «los medios propios personificados»,

⁵ En la Directiva IVA se exige exclusivamente que actúen como autoridades públicas, no siendo sujetos pasivos ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones, no delimitando, por tanto, el concepto que reciban los entes o la ausencia de contraprestación.

recoge la tradicional forma de prestar los servicios públicos de manera directa a través de entes personificados, si bien el marco queda ampliado, tanto en cuanto a la forma que pueden adoptar las personas creadas por la Administración pública, como por los servicios que puede prestar. De esta manera, los poderes adjudicatadores podrán organizarse ejecutando de manera directa prestaciones propias de los contratos de obras, suministros, servicios, concesión de obras y concesión de servicios, a cambio de una compensación tarifaria, valiéndose de otra persona jurídica distinta a ellos, ya sea de derecho público o de derecho privado, previo encargo a esta, con sujeción a lo dispuesto en este artículo 32, siempre y cuando la persona jurídica que utilicen merezca la calificación jurídica de medio propio personificado respecto de ellos de conformidad con lo dispuesto en este precepto, y sin perjuicio de los requisitos establecidos para los medios propios del ámbito estatal en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Lo importante es destacar que el precepto establece una conclusión que deriva directamente de la calificación de «medio propio personificado»: el encargo que cumpla las condiciones del artículo 32 no tendrá la consideración de contrato, con todo lo que ello implica para la calificación tributaria de la operación; siendo esta una de las cuestiones que más controversia puede plantear en relación con la tributación de los entes públicos que recoge la directiva, ya que la naturaleza económica tanto de la prestación del servicio por la persona jurídica creada por la Administración pública, como la contraprestación o importe abonado por esta, pueden ser discutidas en su encuadre en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA.

4. Letra D). Se mantiene la no sujeción para los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos del artículo 3.1 de la LCSP, a favor de las Administraciones públicas de la que dependen o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

Si la letra C) alude a la creación de una persona jurídica, bien sea pública o privada, para realizar los encargos de la Administración pública de la que dependen, en esta letra D) quedan englobados aquellos supuestos en los que la Administración se vale de un ente, organismo o entidad de derecho público para prestar el servicio. Recordemos que en el artículo 3.1 se delimitan las entidades que forman parte del sector público, incluyendo autoridades administrativas independientes, fundaciones públicas, entidades públicas empresariales, fondos sin personalidad jurídica, asociaciones y cualesquiera entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creadas específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil.

Debe tenerse en cuenta que el supuesto de no sujeción se aplica en cadena, dado que engloba tanto el prestado directamente a la Administración pública de la que depende el ente, organismo o entidad pública, como el que se presta en un segun-

- do nivel a este ente, e incluso en un nivel subsiguiente, dado que el precepto así lo expresa, cuando estos sucesivos niveles queden integrados también el ámbito subjetivo de las entidades públicas. Así estará no sujeto el servicio que presta una sociedad pública a la Administración de la que depende íntegramente, como el que presta una segunda sociedad pública íntegramente dependiente de la primera sociedad pública y así sucesivamente; estableciéndose así una regla contraria a la que mantenía hasta ahora el TEAC⁶ y la AN⁷.
5. Letra E). Se amplía el supuesto de no sujeción para todos los servicios prestados entre las entidades a que se refieren las letras C) y D), íntegramente dependientes de la misma Administración pública.
 6. Debe tenerse en cuenta respecto de los tres números anteriores:
 - a) Se reitera que si bien la letra A) del precepto alude a entregas de bienes y prestaciones de servicios, las letras C), D) y E) se refieren exclusivamente a prestaciones de servicios, de forma que solo este tipo de operaciones queda incluido en el supuesto de no sujeción de estas últimas letras, por lo que no será de extrañar que se planteen dudas respecto del resto de operaciones a realizar por estos entes, dado que existe una contradicción entre lo dispuesto en la letra A) que se refiere tanto a entregas de bienes como a prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones públicas y las entidades a que se refieren las letras C) y D), y lo establecido en estas últimas letras (a la que debe añadirse la letra E, en cuanto se refiere a un supuesto que es una especificación o regla especial respecto de los previstos en las dos letras anteriores), que aluden exclusivamente a prestaciones de servicios. Es lógico considerar que tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios efectuadas por los entes públicos bajo las condiciones previstas en la letra A) estarán no sujetas, dado que en esta última letra se alude a las «entidades» a que se refieren las letras C) y D), y no a las operaciones que realicen estas «entidades» delimitadas en estas últimas letras. Esta contradicción conceptual puede llevar a supuestos que no se comprendan bien en relación con la distinta tributación que realizan, pues podría pensarse, por ejemplo, que una sociedad pública creada para realizar operaciones en el sector de la informática a la Administración de la que depende está sujeta y no exenta por las entregas de bienes (ordenadores, etc.) que realiza a la entidad pública que la ha creado, y no está sujeta por las prestaciones de servicios informáticos que le preste.

⁶ Entre otras, Resolución de 22 de abril de 2015, RG 186/2014.

⁷ Así, en Sentencia de 23 de marzo de 2017, rec. núm. 465/2015 (NFJ069233).

- b) Con todo, la cuestión más compleja es la derivada de que esta regla general de la letra A) (que considera no sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria), que pretende delimitar los ámbitos subjetivo y objetivo del supuesto de no sujeción, no se ajusta a la Directiva IVA, en donde se alude (art. 13) a que «los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones». Basta una simple lectura de ambos preceptos nacional y comunitario para darnos cuenta de la divergencia que se produce respecto de los dos ámbitos subjetivo y objetivo de delimitación del supuesto de no sujeción, por lo que, como se ha expuesto anteriormente, los problemas no dejarán de plantearse tanto por los órganos encargados de la aplicación de las normas tributarias, como por los revisores en su interpretación, con la abultada carga fiscal, procesal y financiera que ello supone para los contribuyentes y también para la Administración tributaria.
- c) Para que se aplique el supuesto de no sujeción entre entidades dependientes, todas ellas deben integrarse en una misma Administración pública, lo que planteará también a buen seguro controversias cuando estemos ante entes en los que participan distintas Administraciones públicas, en cuanto no dependen íntegramente de una sola Administración. No resulta lógico englobar un supuesto dentro de las operaciones no sujetas y el otro no, cuando en ambos casos se prestan análogos servicios. Piénsese, por ejemplo, en un ente creado por varios municipios pequeños para prestar el servicio de recogida de residuos, etc., que debería tener el mismo tratamiento que si ha sido creado exclusivamente por un solo municipio.
- d) Si la cláusula relativa a la distorsión de la competencia debería ser recogida con carácter general respecto de todo el artículo 7.8.º, es respecto de los supuestos recogidos en estas letras C), D) y E) donde más se considera que debería haberse integrado esta cláusula relativa a la distorsión de la competencia a que alude la directiva con base y fundamento en el principio de neutralidad que debe presidir el impuesto. Si bien es aplicable al conjunto del sector público, sin embargo la creación de personas jurídicas, esencialmente de carácter privado, como de algunos entes, fundaciones, etc., pueden plantear por las actividades encargadas o encomendadas a los mismos por las Administraciones de las que dependen su clara incidencia en el principio de neutralidad impositiva, dado que la cuestión que debemos plantearnos

es si una misma actividad económica debe quedar sujeta o no en función de quien la realiza, lo que es contrario al anterior principio⁸.

7. Respecto de este supuesto de no sujeción del artículo 7.8.º se rectifican nuevamente las operaciones realizadas por los entes públicos de radio y televisión. Por la Ley 28/2014 se consideró que eran actividades comerciales o mercantiles y, por tanto, no se aplicaba el supuesto de no sujeción, respecto de las operaciones que generasen o fuesen susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

Como sabemos, la normativa comunitaria establece expresamente una serie de sectores de actividad que, en todo caso, deben quedar sujetos al IVA aunque sean realizados por una Administración pública, y que se señalan en la propia Ley del IVA. La necesidad de acomodarse a la normativa (reconociendo así que la redacción anterior no se ajustaba a ella) y a la jurisprudencia comunitarias⁹, exigía clarificar el régimen de sujeción de la actividad de radiotelevisión efectuadas por las entidades del sector público que solo deben quedar sujetas al impuesto y ser generadores del derecho a la deducción cuando tengan carácter comercial o mercantil.

Por esta LCSP se elimina la mención indicada, que suponía una aclaración o precisión del ámbito objetivo de sujeción de las operaciones realizadas por estos entes. De esta manera, en la actualidad estarán sujetas en todo caso las entregas de bienes y prestaciones de servicios comerciales o mercantiles efectuadas por los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.

Si con la redacción vigente a partir de la Ley 28/2014 no existía duda sobre la sujeción de las operaciones que generasen ingresos de publicidad no provenientes del sector público, vuelve ahora a plantearse en qué medida estarán sujetas, a salvo de que la DGT aclare, aunque ahora no lo diga expresamente la Ley del IVA, que el ámbito objetivo del supuesto de sujeción comprende también estas operaciones. Vuelve así a generarse la duda de la tributación de las televisiones públicas como entes duales, teniendo en cuenta además que deberá determinarse también quién es el destinatario de los servicios que prestan estos entes o sociedades públicas, dado que los servicios que prestan son encargados y abonados en su mayor parte por la Administración de la que dependen.

No obstante, respecto de estos servicios, al igual que los señalados en los números anteriores, la redacción dada al artículo 78.Dos.3.º de la Ley del IVA va a incidir notablemente en la tributación de todas estas operaciones.

⁸ Como señala el TJUE, entre otras muchas, en la Sentencia de 10 de julio de 2008, asunto C-484/06 (NFJ029154), Koninklijke Ahold, al ser un reflejo del principio de igualdad de trato en materia de IVA, el principio de neutralidad fiscal requiere que los sujetos pasivos no sean tratados de manera diferente por operaciones similares.

⁹ Esencialmente la Sentencia del TJUE de 22 de junio de 2016, asunto C-11/15 (NFJ063199), Ceský Rozhlas.

8. Finalmente, debe advertirse que en la exposición de motivos de la Ley 9/2017 se indica que esta modificación tiene por finalidad aclarar la no sujeción al IVA de determinadas operaciones realizadas por entes públicos. Aun cuando se utilice el término «aclarar» ello no debería llevarnos a concluir que las reglas ahora redefinidas se encontraban inmersas en el texto vigente anteriormente, esencialmente por cuanto como se indicó anteriormente, ni la redacción anterior, ni la actual se ajustan en todos sus términos a la directiva y jurisprudencia comunitarias, por lo que mal se puede aclarar aquello que no tiene pleno encaje en esta norma europea. Por otro lado, el TEAC había establecido doctrina sobre este precepto antes señalada, considerando la más reciente jurisprudencia del TJUE y, como sabemos, esta doctrina vincula a toda la Administración¹⁰ por lo que solo respecto de los cambios expresos que se recogen con las reformas operadas en 2014 y 2017 puede decirse que no existe esta doctrina, pero no puede decirse lo mismo respecto de las condiciones esenciales o marcos subjetivo y objetivo de tributación del sector público en el IVA.

III. HECHO IMPONIBLE. OPERACIONES NO SUJETAS. ASISTENCIA JURÍDICA GRATUITA

III.1. INTRODUCCIÓN

La Ley 2/2017, de 21 de junio, modifica la Ley 1/1996, de 10 de enero, de asistencia jurídica gratuita y, con el fin de garantizar la plena efectividad del derecho a una justicia gratuita respecto de quienes acrediten insuficiencia de recursos para litigar, establece que los profesionales vienen obligados a prestar esta asistencia en los términos previstos en la Ley 1/1996. Se afianza así el carácter de servicio público de esta actividad prestacional, reforzándola y garantizando que esté debidamente subvencionada por los poderes públicos, reconociendo el abono de las correspondientes indemnizaciones a favor de los profesionales obligados a su prestación.

Aun cuando en la ley no se alude al régimen tributario de estas prestaciones de servicios a efectos del IVA, no cabe duda de que la regulación que en ella se determina pretende incidir directamente en este régimen, encontrándonos ante una reforma puntual de la Ley 1/1996 que pretende la no sujeción al IVA de estos servicios.

La DGT había mantenido de manera reiterada a partir de la Resolución de 18 de junio de 1986 (BOE de 25 de junio) que los servicios prestados por abogados y procuradores en el deno-

¹⁰ Conforme al artículo 239.7 de la Ley General Tributaria (LGT), la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía.

minado turno de oficio o para la asistencia letrada al detenido no estaban sujetos al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.10.º de la Ley del IVA, al ser prestados con carácter obligatorio y gratuito, por lo que no era obligatoria la expedición de factura, sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento que acreditase el servicio¹¹.

La Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016, asunto C-543/14 (NFJ063393), *Ordre des barreaux francophones et germanophones* y otros, determinó un cambio de parecer de la DGT. Las conclusiones a las que llegó el órgano jurisdiccional europeo fueron taxativas, de manera que los servicios prestados por los abogados a los justiciables que disfrutaban de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita estaban no exentos del IVA (lo que implica directamente que están sujetos, pues solo cuando se realiza el hecho imponible puede declararse o no la exención).

Con fundamento expreso en esta sentencia y en el carácter oneroso de los servicios prestados por abogados o procuradores, la DGT modificó su criterio, señalando en las Consultas V0173/2017 y V0179/2017, ambas de 25 de enero (NFC062950 y NFC062951, respectivamente), que los servicios prestados por abogados y procuradores a los beneficiarios del derecho a la asistencia jurídica gratuita estaban sujetos y no exentos de IVA, debiéndose repercutir en factura el impuesto al tipo general del 21 % a su beneficiario, destinatario de la prestación de tales servicios.

III.2. LA LEY 2/2017: NATURALEZA DE LAS RETRIBUCIONES PERCIBIDAS POR ABOGADOS Y PROCURADORES

La Ley 2/2017 introduce importantes novedades en la Ley 1/1996, que vienen a modificar la naturaleza jurídica de las percepciones recibidas por abogados y procuradores por la asistencia jurídica gratuita, a fin de salvaguardar la no tributación por IVA de los servicios prestados por estos profesionales, tal como la Administración tributaria había mantenido con anterioridad a la sentencia del TJUE, esto es, se altera la naturaleza de estos servicios para no aplicar la interpretación que este órgano jurisdiccional había efectuado en relación con el régimen fiscal de estos servicios, si bien puede plantearse la calificación de estas operaciones desde el punto de vista económico y aun jurídico, considerando los principios esenciales que inspiran el sistema común del IVA. Para ello introduce dos conceptos fundamentales, el de «obligatoriedad» y el de «gratuidad» (vinculando a este respecto la percepción de las cantidades recibidas con el concepto de «indemnización»), a fin de que los servicios puedan quedar incorporados al supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.10.º de la Ley del IVA, en el que se declara la no sujeción de las prestaciones de servicios a título gratuito del artículo 12.3.º (operaciones asimiladas

¹¹ Entre otras, Consulta de la DGT V1870/2007, de 11 de septiembre (NFC027402).

a prestaciones de servicios o autoconsumos de servicios) que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos. Para ello se modifican los artículos 1 (incluyendo un párrafo segundo), 22 (se da nueva redacción al primer párrafo y se introduce un segundo párrafo), 23 (se elimina el término «inscritos» para aludir a los profesionales que «presten» el servicio) y 30 y 37 (en los que se elimina la referencia a «retribución» sustituyéndose por «indemnización»).

En definitiva, es claro que el legislador ha querido con la Ley 2/2017 remarcar el carácter indemnizatorio de las cantidades percibidas por los abogados y procuradores que presten el servicio «obligatorio» y «gratuito» de asistencia jurídica gratuita.

La eliminación del término «retribución», con el que se aludía a la existencia de una prestación de servicios de carácter oneroso, da lugar a una tributación de estos servicios que vuelve sobre los pasos de la doctrina primitiva de la DGT. Esto es, se ha combatido por el legislador español la naturaleza de onerosidad con que el TJUE definía estos servicios (reconocido por la propia DGT, quien había manifestado que los servicios examinados por este órgano jurisdiccional y los prestados por abogados y procuradores en España eran «equivalentes»).

La eliminación de esta nota de onerosidad por la noción de «indemnización» supone la exclusión de las cantidades percibidas por abogados y procuradores de la base imponible del IVA, de acuerdo con lo previsto en el artículo 78.Tres.1.º de la Ley del IVA¹², dada la idea reparadora de los daños y perjuicios ocasionados que el abono de estas cantidades tiene, lo que ha querido poner de manifiesto el legislador incluyendo el requisito de obligatoriedad en la realización de la asistencia jurídica gratuita (si bien los colegios profesionales pueden dispensar al colegiado «cuando existan razones que lo justifiquen»).

Teniendo naturaleza de indemnización, los servicios que realicen los abogados y procuradores respecto de la asistencia jurídica gratuita quedan al margen del IVA. Como ha señalado la DGT¹³ (con apoyo en la nueva redacción de la Ley 1/1996 y en la jurisprudencia del TJUE sobre la tributación de indemnizaciones, llamando la atención que no haga alusión expresa y analice la Sentencia de 28 de julio de 2016, asunto C-543/14 –NFJ063393–), los abogados y procuradores que vayan a realizar sus prestaciones de servicios profesionales recibirán determinadas cantidades de los colegios profesionales cuya finalidad es compensar con carácter indemnizatorio su actuación en el marco de la obligación contenida en la norma anterior y estas cantidades no constituyen la contraprestación de operación alguna sujeta al IVA. Como se

¹² No se incluyen en la base imponible, de acuerdo con este precepto las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado dos del precepto (donde se regulan las partidas a integrar en la base imponible) que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

¹³ En Consultas V1706/2017, de 30 de junio (NFC065124); V2026/2017 y V2033/2017, de 26 de julio (NFC066214 y NFC066155, respectivamente).

venía postulando con anterioridad, no tendrán que emitir factura, dado que no realizarán operaciones sujetas al impuesto¹⁴.

Las conclusiones alcanzadas por la DGT en las consultas anteriores había llevado a los profesionales a plantearse la obligación de efectuar o no retención a efectos de IRPF por los colegios profesionales. A ello da contestación el órgano directivo en Consulta V2504/2017, de 5 de octubre (NFC066574), en la que reiterando lo expuesto en materia de IVA, indica que la compensación económica por los servicios de asistencia jurídica gratuita en el turno de oficio se configura para los abogados y los procuradores perceptores como rendimientos de la actividad profesional que vienen desarrollando, estando sujeta a retención.

Nadie duda de la distinta naturaleza de ambos impuestos, pero sí llama la atención que, recogiendo sus normas reguladoras el mismo concepto de actividad económica (art. 5.Dos, párrafo primero de la Ley del IVA y art. 27.1, párrafo primero de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas –Ley del IRPF–) el tratamiento sea tan divergente.

III.3. EFECTOS TEMPORALES. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA REFORMA

La Ley 2/2017 entró en vigor el viernes 23 de junio de 2017, si bien se hace constar en su disposición adicional única que producirá efectos desde el 1 de enero de 2017, por lo que la nueva redacción de los preceptos que se han citado tienen esta retroactividad en relación con la tributación de las operaciones que se vienen exponiendo.

A lo expuesto con anterioridad, deben efectuarse algunas precisiones. La primera de ellas es el régimen tributario aplicable a estos servicios desde la publicación de la Sentencia del TJUE de 28 de julio de 2016, asunto C-543/14 (NFJ063393)¹⁵ en relación con los servicios prestados por abogados y procuradores hasta el 31 de diciembre de 2016. Y ello, por cuanto hasta esta fecha la Administración tributaria española mantenía la no sujeción de estas operaciones, en contra de la interpretación dada por el TJUE. Indudablemente, a partir de esta fecha y de acuerdo con lo señalado por la DGT en las consultas de enero de 2017 los servicios prestados por abogados y procuradores en el ejercicio de la asistencia jurídica gratuita estaban sujetos y no exentos (hasta el 31 de diciembre de 2016), y solo a partir de 1 de enero de 2017 (retroactividad de los efectos de la Ley 2/2017), puede sustentarse que vuelven a estar no sujetos al impuesto.

Debería plantearse por ello, en primer lugar, los efectos que la anterior sentencia del TJUE puede tener en el caso español y si la modificación legislativa cambia de manera radical la «na-

¹⁴ Así se había mantenido, entre otras, en Consulta V3596/2016, de 9 de agosto (NFC061617) en relación con la percepción de indemnizaciones.

¹⁵ DOUE de 26 de septiembre de 2016.

turalidad económica» de las percepciones recibidas por los abogados y procuradores (dejan de ser retribución a efectos de IVA para tener la consideración de indemnización; no a efectos de IRPF) o, lo que es lo mismo, cabe plantearse si el TJUE acogería esta reforma como integrada dentro de la interpretación que hace el órgano jurisdiccional de estos servicios, en cuanto los cambios operados en la Ley 1/1996 modifican o no la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, a pesar de la denominación dada por la norma a estos servicios, cuando además debe respetarse en todo caso el principio de neutralidad del impuesto en el marco territorial de la Unión.

La exclusión de las operaciones del ámbito de aplicación del impuesto puede plantear también cuestiones relativas a la deducibilidad del impuesto a la vista del artículo 95.Uno y Dos de la Ley del IVA en relación con el artículo 168 de la Directiva IVA. Si bien el TJUE ha señalado que para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción y, de este modo, el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción; también ha señalado que resulta admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta, ya que, en efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con toda la actividad económica del sujeto pasivo¹⁶. Pero ello no elimina la necesidad de realizar un análisis de acuerdo con los criterios jurisprudenciales europeos. En todo caso ello puede ser problemático esencialmente cuando una buena parte de los ingresos o la mayor parte de los ingresos de una parte de los abogados y procuradores provienen de la asistencia jurídica gratuita.

Sin ánimo de ser exhaustivos, finalmente también sería conveniente aclarar el régimen de tributación que corresponde a las «subvenciones» percibidas por los colegios de profesionales, determinándose su naturaleza de contraprestación o no por la realización de servicios sujetos o no sujetos al impuesto. Y es que, tal como señala la ley las Administraciones públicas competentes, si bien asegurando el derecho a la asistencia jurídica gratuita a que se refiere el artículo 119 de la Constitución, subvencionarán con cargo a sus dotaciones presupuestarias la implantación, atención y funcionamiento de los servicios de asistencia jurídica gratuita. La utilización del término «servicios» refleja indudablemente una noción de estructura organizativa encaminada a prestar los mismos que puede llevar a considerar que están retribuidos a través de las subvenciones percibidas de las Administraciones públicas competentes.

¹⁶ Entre otras, Sentencia de 16 de julio de 2015, asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14 (NFJ059034), Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt; y Auto de 12 de enero de 2017, asunto C-28/16 (NFJ066906), MVM; y jurisprudencia citada en ambas resoluciones.

IV. EXENCIONES EN OPERACIONES INTERIORES

IV.1. EXENCIONES FINANCIERAS. ARTÍCULO 20.UNO.18.º, LETRA J), DE LA LEY DEL IVA

Por el artículo 59 de la Ley 3/2017, de Presupuestos Generales del Estado para 2017, se incluye una modificación técnica en el artículo 20.Uno.18.º, letra j) de la Ley del IVA, con vigencia a partir del 29 de junio de 2017.

En este número se recoge la exención de las operaciones financieras consistentes en la compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago. El propio precepto recoge que no se incluyen dentro de la exención y, por tanto, quedan sujetas y no exentas las operaciones de compra, venta o cambio de monedas y billetes de colección. Por tales, se consideran las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático.

Pues bien, ahora se recoge una excepción de la excepción, que supone que vuelvan a estar exentas las operaciones consistentes en la compra, venta o cambio y servicios análogos de las monedas de colección entregadas por su emisor por un importe no superior a su valor facial.

IV.2. DEVOLUCIÓN EN RÉGIMEN DE VIAJEROS (ART. 9.1, NÚMERO 2.º, LETRA B) DEL RIVA)

En el artículo 21.1.º, letra A), de la Ley del IVA 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 9.2.º, letra B), del RIVA. Esta exención no se aplica directamente por el proveedor, sino mediante un sistema por el que primero se repercute el impuesto al viajero, obteniendo la devolución de la cuota soportada cuando se acredita que el bien sale del territorio de la Unión.

Para ello se establece un procedimiento que se diseña esencialmente en el precepto reglamentario, 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 3 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 reembol-

so visados 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 modifica por el 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 pasará a ser de carácter obligatorio, en lugar de ser un procedimiento opcional, como ocurre en la actualidad; esperando que ello no suponga un incremento de costes para los pequeños empresarios y profesionales ni un impedimento o desánimo para que realicen operaciones con viajeros procedentes de territorios ajenos a la Unión.

No obstante, esta novedad surtirá efectos a partir del 1 de enero de 2019¹⁷; por lo que durante todo el año 2018 convivirán el procedimiento tradicional basado en la factura y el sistema electrónico (documento electrónico de reembolso), facilitando así la adaptación de los empresarios que no aplicasen este sistema de devolución a este nuevo documento electrónico de reembolso.

V. EXENCIONES EN OPERACIONES ASIMILADAS A EXPORTACIONES

En el apartado octavo del artículo 22 de la Ley del IVA se establece la exención del impuesto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, en los casos y con los requisitos que se fijan reglamentariamente; y en el apartado noveno se recogen las exenciones referidas a las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a los organismos internacionales reconocidos por España o al personal de dichos organismos con estatuto diplomático, dentro de los límites y en las condiciones fijadas en los convenios internacionales por los que se crean tales organismos o en los acuerdos de sede que sean aplicables en cada caso.

Se agrupan en estos dos apartados dos importantes grupos de exenciones que, aun cuando no son objeto habitual de tratamiento práctico por quienes se dedican a trabajar en materia de IVA, tienen una gran trascendencia, no solo para los sectores a los que afecta, sino también a muchos empresarios o profesionales que se relacionan con las entidades u organismos a los que afectan estas exenciones. Se distinguen así las exenciones referidas a las relaciones diplomáticas y consulares, que aluden directamente a las relaciones de un Estado con el resto de los

¹⁷ Se incluye para ello una disposición transitoria sexta en el texto del RIVA.

Estados, tanto de la Unión como terceros, y las relativas a organismos internacionales, en este caso reconocidos por España (que comprende al personal de los mismos siempre que tenga estatuto diplomático).

El desarrollo reglamentario de estas exenciones se efectuó por el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, si bien se planteaban algunas dudas esencialmente técnicas al no prever expresamente al IVA como tributo comprendido en su ámbito de aplicación. Estas dudas y otros problemas técnicos son ahora corregidos por el Real Decreto 1075/2017, que incluye las siguientes modificaciones con efecto a partir del 1 de enero de 2018.

V.1. OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN (ART. 1)

Se modifica el artículo 1 del Real Decreto 3485/2000, que regula el objeto y ámbito de aplicación en los siguientes aspectos:

- Dado que existían dudas acerca de si resultaba aplicable al IVA, ya que no se efectuaba mención alguna, se incluye en el apartado 1 la mención expresa del IVA, con objeto de disipar dudas sobre el alcance de las franquicias, de forma que no solo se refieren a los impuestos especiales ni a los impuestos a la importación. De esta manera, las exenciones del IVA en las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios, en el marco de las relaciones diplomáticas, consulares y de organismos internacionales, se aplicarán con el alcance y condiciones y siguiendo el procedimiento establecido en este real decreto; con lo que ya no cabe duda alguna de la aplicación del mismo real decreto en materia de exenciones del IVA.
- Además, en este apartado 1 se sustituye la referencia a «las exenciones en la fabricación de productos objeto de los impuestos especiales y en la matriculación de determinados medios de transporte» por una referencia a las exenciones previstas en la Ley de impuestos especiales, más adecuada con la actual configuración de los impuestos especiales.
- Se incluye un nuevo apartado 3 para aclarar que lo dispuesto en los convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español, así como en los acuerdos de sede de los organismos internacionales, se aplica con carácter preferente, dado el rango superior normativo que tienen, a las disposiciones del propio real decreto. Ya hemos señalado al comienzo de este apartado que la exención prevista en el apartado noveno del artículo 22 se refiere a estas normas internacionales de aplicación prioritaria a lo dispuesto en esta norma que tendrá alcance supletorio a lo dispuesto en aquellas.
- Se añade un apartado 4 para recoger, por primera vez, un concepto de organismo internacional a los exclusivos efectos de este real decreto, considerando como tales

cualquier entidad con personalidad jurídica internacional propia y capacidad de obrar nacida del acuerdo de al menos dos Estados soberanos. Con ello, se excluye de la aplicación de las franquicias y exenciones a organizaciones privadas de alcance supranacional, siempre y cuando, de acuerdo con el apartado noveno del artículo 22, se hubieran reconocido por el Estado español.

V.2. EXENCIONES DEL IVA DE LAS ENTREGAS DE BIENES, PRESTACIONES DE SERVICIOS Y ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS (ART. 3)

- a) En el apartado 1 del precepto se recogen las exenciones del IVA (condicionadas a la existencia de reciprocidad), enumerando las operaciones que quedan exentas (se incluyen las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación o entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso no sujeta o exenta), añadiéndose ahora las siguientes operaciones que estarán también exentas:
- En la letra d), los servicios de vigilancia y seguridad (se mantienen como exentos los suministros de agua, gas, electricidad y combustibles, así como la prestación de servicios de comunicación telefónica y radiotelegráfica efectuados para los locales de las representaciones diplomáticas u oficinas consulares, así como de la residencia del jefe de la misión diplomática o del jefe de una oficina consular, cuando, en este último caso, se trate de un funcionario consular de carrera).
 - En la letra e), que se incluye íntegramente, las siguientes prestaciones de servicios efectuadas para uso oficial de las representaciones diplomáticas u oficinas consulares:
 - La prestación de servicios de consultoría.
 - Los servicios de traducción, corrección o composición de textos y los prestados por intérpretes.
 - Los servicios de limpieza.

Con ello, se pretende beneficiar de un trato de reciprocidad a las representaciones españolas en otros países, y permitirá a las representaciones adquirir estos servicios a empresas españolas en lugar de empresas de otros países que sí otorgan la exención.

Se mantienen las siguientes exenciones: a) Las entregas de bienes cuya importación hubiese estado exenta de acuerdo con el artículo 2, apartado 1, letras a), b), c) y d) del real decreto. b) Las entregas y los arrendamientos de edificios o parte de los mimos y de los terrenos ajenos, adquiridos o arrendados por Estados extranjeros, para ser utilizados como sede de sus representaciones diplomáticas u oficinas

- consulares o como residencia del jefe de la misión diplomática o jefe de la oficina consular cuando, en este último caso, se trate de funcionarios consulares de carrera. Se incluyen las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, directamente formalizadas entre el correspondiente Estado extranjero y el contratista, que tengan por objeto la construcción, reforma, ampliación o rehabilitación de los edificios anteriores, así como los trabajos de reparación o conservación de los mismos edificios cuando su importe, referido a cada operación aislada, exceda de 750 euros. c) Las entregas de material de oficina para uso oficial cuando el importe total de las documentadas en cada factura exceda de 300 euros.
- b) En el apartado 4 se añade un segundo párrafo que alude a los organismos internacionales con sede en otros Estados miembros, reconociéndose, por exigencias de armonización, el alcance de las exenciones otorgadas por los acuerdos de sede suscritos por los demás Estados miembros con organismos internacionales en ellos establecidos («cuando el acuerdo de sede de una entidad a que se refiere el artículo 2 de este real decreto, acreditada o con sede en otro Estado miembro, establezca otras exenciones, serán igualmente aplicables en las condiciones reguladas en el artículo 10»).
 - c) Se añade un apartado 6 para excluir de este régimen de exenciones del IVA previsto en el artículo 3 del real decreto a aquellos miembros con estatuto diplomático de las misiones diplomáticas, oficinas consulares y organismos internacionales que sean nacionales españoles o residentes fiscales en España con carácter previo a su incorporación a la sede u oficina en España.
 - d) Se suprimen las referencias de pesetas en todos los apartados del artículo 3 y se sustituyen por su equivalente en euros.

V.3. ENTREGAS DE BIENES A LAS PERSONAS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 2 ACREDITADA EN PAÍS DISTINTO DE UN ESTADO MIEMBRO DE LA UNIÓN EUROPEA (NUEVO ART. 3 BIS)

Se añade este precepto para regular la situación de las personas a que se refiere el artículo 2 del real decreto, pero con residencia habitual en un país distinto de un Estado miembro de la Unión Europea, cuando dichas personas adquieren bienes en el territorio de aplicación del impuesto.

Las entregas de bienes que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA a estas personas podrán quedar exentas del impuesto conforme a los términos del artículo 21.2.º A) de la Ley del IVA, conforme al procedimiento previsto para las entregas de bienes a viajeros.

Esto es, aunque no se les aplica las franquicias y exenciones del Real Decreto 3485/2000, se les incluye en el procedimiento anterior por ser el mismo colectivo de personas y para proporcionar mayor claridad a su situación.

V.4. DESTINO ULTERIOR DE LOS BIENES Y EFECTOS (ART. 8, APDOS. 2 Y 4)

Los bienes que se hubieran acogido al régimen de franquicias y exenciones del real decreto solo pueden recibir posteriormente alguno de los destinos previstos en el artículo 8, sujetos siempre al cumplimiento de los requisitos previstos en el precepto. Estos destinos son: a) la reexportación o exportación; b) el abandono, libro de todo gasto a favor de la Hacienda Pública; c) la destrucción bajo intervención oficial; d) la venta o transferencia a otra misión, oficina consular, organismo internacional o persona con derecho al régimen de franquicia o exención; e) la venta o transferencia a terceros sin derecho al régimen de franquicia, previo pago de los impuestos correspondientes; y f) el despacho a consumo con pago de los tributos que corresponda, en el supuesto de mercancías importadas con franquicia de derechos e impuestos).

Los destinos señalados en las letras d) y e) anteriores deben ser objeto de comunicación previa al centro gestor (la AEAT), de forma que los beneficiarios de la franquicia o exención deben presentar esta comunicación al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación (quien la remite al centro gestor) con indicación detallada de las características de la operación del destinatario de la misma y la acreditación, en su caso, del derecho a la franquicia o exención de este último.

Con la reforma del precepto, se permite ahora, en el apartado 2, que la comunicación que se efectúe con posterioridad, dentro de los 3 meses siguientes a la realización de la venta o transferencia si el adquirente es otra misión, oficina consular, organismo internacional o persona con derecho al régimen de franquicia o exención; esto es, en el supuesto previsto en la letra d) del precepto.

El apartado 4 se modifica para recoger una concordancia normativa con el RIVA, cuyo artículo 73, apartado 3, número 4.º b), pasa ahora a ser el artículo 73, apartado 3, párrafo tercero, letra a), 1.º.

V.5. CESE DE ACTIVIDAD DE LOS BENEFICIARIOS DE LAS FRANQUICIAS (ART. 9)

Este precepto regula el cese de actividad de los beneficiarios de las franquicias, de forma que los agentes diplomáticos, los funcionarios consulares de carrera y los funcionarios con estatuto diplomático que ejerzan sus funciones en organismos internacionales con sede u oficina en España deben dar a los objetos de uso admitido con franquicia o exención de derechos e impuestos regulados en el real decreto alguno de los destinos que se han indicado en el artículo 8, en el plazo máximo de 3 meses, contados a partir de la fecha de su cese (así, si es por traslado a otro Estado tercero, se dará el destino de exportación).

Se añade ahora un párrafo segundo que especifica la situación de determinados bienes, vehículos automóviles, importados o adquiridos con exención de acuerdo con el real decreto, cuan-

do la persona que lo adquirió cesa en el desempeño de sus funciones o se jubila, pero conserva los mencionados bienes en su patrimonio personal. De esta forma, en el caso de vehículos automóviles importados o adquiridos con exención en los términos previstos en el real decreto que hubiesen sido utilizados por las personas que cita el precepto durante un periodo superior a 12 meses antes de su cese, no se perderá la exención del IVA siempre que siga afecto a su patrimonio personal durante al menos 4 años.

V.6. APLICACIÓN Y SOLICITUD DE LA FRANQUICIA DE LOS DERECHOS DE IMPORTACIÓN Y DE LA EXENCIÓN DEL IVA (ART. 10, APDOS. 2 Y 3, Y SE AÑADE UN APDO. 4)

En los artículos 10 y 11 se regulan las normas de procedimiento en la aplicación de estas exenciones. En el primero se regulan las reglas referidas a la aplicación y solicitud de la franquicia de los derechos de importación y de la exención del IVA. Se establecen tres procedimientos diferentes: a) las franquicias y exenciones del artículo 2 y del artículo 3, apartado 1, letra b) se aplican previo reconocimiento de su procedencia por el centro gestor con sujeción al procedimiento que se fija en este apartado 1. b) Las exenciones reconocidas en el apartado segundo (las recogidas en el art. 3, apdo. 4 del RD) se aplican directamente con la presentación del documento a que se refiere este apartado. c) El resto de las exenciones del artículo 3 se hacen efectivas mediante el reembolso de las cuotas soportadas por repercusión, previa solicitud del destinatario de las operaciones exentas, sujetándose al procedimiento que se indica en este apartado.

Se recoge ahora en los apartados 2 y 3 (los dos últimos procedimientos de aplicación de las franquicias y exenciones) la referencia al certificado ajustado al modelo determinado señalado en la nueva disposición adicional tercera del real decreto, con lo que se evitan disfunciones en la gestión de las exenciones; siendo ello consecuencia del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, donde se establece la necesidad de extender el certificado común para los Estados miembros, para las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de acuerdos diplomáticos o consulares o que se destinen a organismos internacionales.

Además, en el apartado 3 se sustituye la referencia a «documentos equivalentes» por «justificantes contables», coordinando la norma con lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley del IVA; actualizándose también la referencia al Reglamento de facturación.

El apartado 4 aclara el procedimiento a aplicar cuando un convenio o el acuerdo de sede de un organismo internacional incluya una exención previa o directa para las operaciones, entregas de bienes o prestaciones de servicios, que tengan por destinatario a dicho organismo o su personal sin efectuar ninguna referencia al procedimiento. En este caso se aplicará el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo 10, incluyéndose dentro de este grupo a los efectos de aplicar el procedimiento de reconocimiento de la franquicia o exención.

V.7. ALCANCE DE LAS FRANQUICIAS Y EXENCIONES (ART. 12, APDO. 1)

En el artículo 12 se recoge la franquicia o exención de toda clase de derechos e impuestos, para la importación, entrega o adquisición intracomunitaria de los vehículos que se citan. Es por tanto una exención que conocen bien los concesionarios de vehículos.

Se añade a las operaciones anteriores a partir del 1 de enero de 2018 la franquicia o exención para las operaciones de arrendamiento con opción de compra de vehículos automóviles en todos los supuestos previstos en el precepto.

V.8. APLICACIÓN DE FRANQUICIAS Y EXENCIONES (ART. 13, APDO. 1)

En este precepto se regula el procedimiento para reconocer las franquicias y exenciones referidas a los vehículos a los que alude el artículo 12.

Se modifica para incluir la referencia al certificado que se regula en la disposición adicional tercera del real decreto, al que antes se ha aludido, y a la posibilidad de que se aporte con posterioridad a la realización de la adquisición de un vehículo automóvil, en concordancia con lo dispuesto ahora en el artículo 10, apartado 2.

V.9. VEHÍCULOS QUE SE HAYAN BENEFICIADO DE LA EXENCIÓN EN OTROS ESTADOS O TERRITORIOS QUE NO FORMAN PARTE DE LA UNIÓN EUROPEA (NUEVO ART. 14 BIS)

Se incluye este precepto para regular la situación de los vehículos automóviles adquiridos al amparo de la exención diplomática y consular o en favor de miembros de organismos internacionales fuera del territorio español de aplicación del impuesto y que son importados dentro del mismo, de forma análoga a lo previsto en el artículo 28.Dos.4.º de la Ley del IVA.

Así, los vehículos previstos de motor mecánico para circular por carretera importados a los que resulte de aplicación la exención prevista en el anterior precepto de la Ley del IVA no podrán ser transmitidos, cedidos o arrendados dentro de los 12 meses posteriores a la importación, salvo causa justificada.

V.10. EXENCIONES RELATIVAS A LA OTAN (DISP. ADIC. SEGUNDA)

La aplicación de estas exenciones se rige por el Real Decreto 160/2008, si bien ahora se añade que será de aplicación supletoria el Real Decreto 3485/2000 en lo referido a los artículos

8 (destino ulterior de los bienes), 9 (cese de la actividad de los beneficios de las franquicias y exenciones) y 10 (aplicación y solicitud de la franquicia de los derechos de importación y de la exención del IVA). Así, les resultará de aplicación también la posibilidad de aportar el certificado de la disposición adicional tercera con posterioridad a la realización de la operación exenta.

V.11. CERTIFICADO ACREDITATIVO DEL DERECHO A LA EXENCIÓN (NUEVA DISP. ADIC. TERCERA)

Se redacta esta nueva disposición adicional para aclarar que el certificado al que se refiere el artículo 10.2 a) y 3 c) es el regulado en el artículo 51 y en el anexo II del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011, conforme al modelo aprobado por cada uno de los Estados miembros en su respectivo territorio.

V.12. ACTUALIZACIÓN DE LA NOMENCLATURA MINISTERIAL

Se aprovecha la modificación reglamentaria para actualizar las referencias al Ministerio de Asuntos Exteriores, actualmente Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación.

VI. BASE IMPONIBLE. SUBVENCIONES A INCLUIR Y EXCLUIR

Debe recordarse, en primer lugar, que las referencias al IVA, respecto de esta materia, deben entenderse realizadas también al impuesto general indirecto canario o al impuesto sobre la producción, los servicios y la importación, en los territorios en que rijan estas figuras impositivas.

VI.1. SUPRESIÓN DEL NÚMERO 4.º DEL APARTADO TERCERO DEL ARTÍCULO 78 DE LA LEY DEL IVA

Destaca, en primer lugar, la supresión del número 4.º del apartado tercero del artículo 78 de la Ley del IVA. La Ley 28/2014 había incluido este número como consecuencia de la Sentencia del TJUE de 27 de marzo de 2014, en el asunto C-151/13 (NFJ053978), Le Rayon d'Or, que había determinado la necesidad para el legislador de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella.

De acuerdo con esta regla no se incluían en la base imponible las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones (que sí debían incluirse).

La LCSP elimina este número 4.º, lo que no significa que las subvenciones no vinculadas al precio se incluyan ahora en la base imponible, sino que la nueva redacción dada al apartado dos, número 3.º, hace innecesaria la precisión anterior, pues la declaración general contenida en este número expresa ya lo suficiente para entenderlas excluidas y, por otro lado, lleva la exclusión a este número 3.º de manera que lo precisa en relación con un tipo concreto de subvenciones.

VI.2. SUBVENCIONES QUE SE INCLUYEN EN LA BASE IMPONIBLE (ART. 78.DOS.3.º DE LA LEY DEL IVA)

En el artículo 78.Dos se recogen las partidas que deben incluirse en la base imponible de manera que si no se han incorporado al precio o contraprestación pactado entre las partes, deben incrementarlo para determinar aquella.

El legislador da nueva redacción al número 3.º (con vigencia a partir del 10 de noviembre de 2017) cuyo título alude a que quedan incluidas en la base imponible las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto¹⁸. La norma comunitaria nada más señala respecto de las subvenciones que deben integrarse en la base imponible por lo que el desarrollo normativo que el legislador interno hace en este precepto no es sino interpretación suya de los principios de la norma y de los criterios interpretativos que entiende pueden extraerse de la jurisprudencia del TJUE.

Se mantiene el párrafo primero, esto es, la regla general por la que se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación. Ello no es sino la recepción de los criterios que el TJUE¹⁹ había establecido sobre las subvenciones, esencialmente respecto de las condiciones que debían darse para ser consideradas como vinculadas al precio.

Una primera reflexión sobre el cambio legislativo operado en el momento actual es la oportunidad perdida para haber recogido los nuevos criterios interpretativos que ha establecido el TJUE en las Sentencias de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13 (NFJ053978), Le Rayon d'Or, y de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14 (NFJ060153), Saudaçor, donde se recogen esencialmente

¹⁸ Transcripción literal del artículo 73 *in fine* de la Directiva 2006/112/CE.

¹⁹ Esencialmente las Sentencias de 22 de noviembre de 2001, asunto C-184/00 (NFJ011217), Office des produits Wallons; de 21 de marzo de 2002, asunto C-174/00 (NFJ011964), Kennemer Golf & Country Club; de 13 de junio de 2002, asunto C-353/00 (NFJ012311), Keeping Newcastle Warm; de 15 de julio de 2004, asunto C-495/01 (NFJ069156), Comisión - Finlandia; de 15 de julio de 2004, asunto C-463/02 (NFJ069155), Comisión - Suecia; de 15 de julio de 2004, asunto C-381/01 (NFJ019349), Comisión - Italia; de 15 de julio de 2004, asunto C-144/02 (NFJ017332), Comisión - Alemania; de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03 (NFJ018819), Hotel Scandic Gåsabäck.

los criterios relativos a determinado tipo de subvenciones o aportaciones efectuadas por las Administraciones públicas tanto a personas privadas como a personas jurídicas.

El legislador incluye ahora un nuevo párrafo que pormenoriza las subvenciones que no se incluyen, trasladando aquí en parte lo dispuesto en el número 4.º del apartado Tres, pero concretándolo solo respecto a determinados importes que las Administraciones públicas abonan en los supuestos que se delimitan. Esto es, si los supuestos de exclusión que ahora se recogen no son subvenciones vinculadas al precio no era preciso recoger esta referencia en la ley, por lo que si se ha realizado así es porque el legislador, ante las interpretaciones que se habían efectuado hasta ahora por la doctrina administrativa²⁰, considera conveniente establecer estas precisiones, que no se ajustan a los criterios que la anterior doctrina venía señalando.

Queda claro, porque así lo señala tanto la directiva como el párrafo primero del artículo 78.Dos.3.º de la Ley del IVA que cuando se concluya que estemos ante una operación no sujeta del artículo 7.8.º, las aportaciones, subvenciones, transferencias, etc., que realicen las Administraciones públicas, o los entes, organismos y demás entidades del sector público (recordemos que el supuesto de no sujeción se amplía a niveles inferiores al de la relación directa entre la Administración pública y el ente o la sociedad de primer nivel), dado que no existe hecho imponible, y por tanto no debe delimitarse base imponible alguna, no tendrán incidencia alguna fiscal en el IVA.

Ahora bien, en estos años se ha planteado una notable problemática en relación con las subvenciones o cantidades análogas recibidas por quienes prestaban servicios a las Administraciones públicas sobre todo en determinados sectores, como es el caso de los transportes públicos, televisiones, etc. El TEAC²¹ había concluido, como regla general, en los supuestos examinados, que las subvenciones que percibían tanto las empresas privadas como las públicas, esencialmente en concesiones de servicios y casos análogos, debían integrarse en la base imponible siempre que se cumpliesen las condiciones que fijaba en sus resoluciones, fundamentándose extensamente en la jurisprudencia del TJUE (así, en el caso de concesión del servicio de televisión autonómica a una sociedad privada, o respecto de una sociedad pública autonómica que prestaba el servicio de ITV, o en el caso de transporte público).

El legislador nacional sale al paso de este problema llegando a una conclusión distinta a la que mantenía hasta ahora el TEAC, si bien de un análisis de la nueva redacción del precepto no pueden excluirse *a priori* conflictos en la aplicación de la norma a partir de la nueva redacción; sobre todo cuando en la exposición de motivos alude a que «parece razonable» excluir del

²⁰ Así, el TEAC en Resoluciones, entre otras, de 20 de noviembre de 2014, RG 1360/2011 (NFJ056742); de 17 de marzo de 2015, RG 7068/2013 (NFJ057801); de 25 de abril de 2017, RG 2363/2014; y de 24 de mayo de 2017, RG 482/2014.

²¹ Entre otras, Resoluciones del TEAC de 17 de noviembre de 2009, RG 2438/2007 (NFJ037374); de 20 de noviembre de 2014, RG 1360/2011 (NFJ056742); de 17 de marzo de 2015, RG 7068/2013 (NFJ057801).

concepto de subvención vinculada al precio los supuestos que cita, extrañando que no se haya pronunciado con mayor firmeza en su expresión; y por el planteamiento de su adecuación a los criterios delimitadores que el TJUE, en la jurisprudencia citada, expone como necesarios para que concurra el supuesto de exclusión de la base imponible.

Para el legislador, con la nueva redacción del precepto, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran «en ningún caso» el importe de la contraprestación del que se parte para formar la base imponible, «sea cual sea su denominación», las aportaciones dinerarias que las Administraciones públicas realicen para financiar las operaciones que a continuación indica el precepto.

Lo primero que debe destacarse de este párrafo y que llama la atención es la utilización de unos términos tan imperativos y excluyentes como los empleados en su redacción en dos puntos concretos:

- Alude a que «en ningún caso» se incluirán en el concepto de subvenciones vinculadas al precio. Y llama la atención la utilización de estos términos a la vista de los criterios que sobre subvenciones viene postulando el TJUE, frente a los que el legislador pretende que en una interpretación literal del precepto no haya lugar a diversas alternativas para los órganos encargados tanto de la aplicación de los tributos como de los revisores, con olvido del sometimiento al acervo comunitario que tienen todos estos órganos y los efectos que el derecho comunitario tiene sobre el derecho nacional y su aplicación.
- En segundo lugar, utiliza los términos «sea cual sea su denominación» para considerar que toda aportación dineraria efectuada por las Administraciones públicas queda excluida de la base imponible. Nuevamente llama la atención la utilización de unos términos tan excluyentes con olvido de la verdadera naturaleza jurídica y económica del negocio o contrato.

Destaca también la utilización de los términos «aportaciones dinerarias», lo que implica la exclusión del precepto de cualquier otra forma de retribución o aportación, como son las no dinerarias. Si la naturaleza de las aportaciones para el legislador es excluirlas de la base imponible, no tiene lógica que las aportaciones no dinerarias hayan quedado fuera de esta regla especial, cuando el artículo 78 de la Ley del IVA da un tratamiento análogo a las contraprestaciones dinerarias y no dinerarias en el sentido de incluirlas dentro de la base imponible (aun cuando se establezca una regla específica de determinación para las contraprestaciones no dinerarias en el art. 79.Uno). Ello planteará a buen seguro, de existir este tipo de abonos por las Administraciones públicas, el problema de su tributación a efectos del IVA.

El tercero de los problemas que se plantea es el de la aplicación temporal del precepto, o mejor dicho si deben interpretarse situaciones anteriores a la entrada en vigor de acuerdo con los nuevos postulados. Sin duda la redacción del precepto entra en vigor el 10 de noviembre de 2017, pero el legislador en la exposición de motivos puede llevar a confusión dado que utiliza expresiones contradictorias. De un lado, en el párrafo tercero del punto VI, se alude a que tanto la

modificación operada respecto del artículo 7.8.º como del artículo 78. Dos tienen «la finalidad de aclarar», lo que implica que la forma de tributar que expresa ahora el legislador se encontraba en el marco objetivo del texto del precepto en la redacción anterior. No obstante, en el párrafo séptimo el legislador nos lleva a una conclusión distinta, ya que indica expresamente que «se hace necesario excluir desde la entrada en vigor de esta modificación normativa» las subvenciones a las que aludimos, lo que implica que en el tratamiento fiscal en la redacción anterior era diferente y podían estar incluidas o no en función de los criterios fijados por el TJUE para delimitar lo que es una subvención vinculada al precio. Como se ha indicado antes, la redacción del precepto no es coincidente con la doctrina mantenida hasta ahora por el TEAC.

Finalmente en el precepto se delimita el marco objetivo de las operaciones en las que surtirá efecto la exclusión de las aportaciones dinerarias. Son dos supuestos en los que estas aportaciones, cualquiera que sea su denominación, no se incluirán en la base imponible, en ningún caso:

- a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión. Indica la exposición de motivos que ello sucede generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, citando como ejemplos los servicios de transporte municipal o determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones.

No obstante, debe advertirse que el campo de actuación de esta letra es muy amplio pues se alude a que quedan incluidos cualquier gestión de servicios públicos, con independencia de la forma de gestionarse, directa o indirecta, con clara vocación de aplicación para esta última modalidad de gestión, donde se incluyen obviamente las empresas privadas.

El requisito exigido es que no exista «distorsión de la competencia» en la gestión del servicio o de fomento a la cultura. La DGT ha aclarado ya esta noción (en relación con las subvenciones municipales percibidas por los concesionarios de transporte público municipal) en la Consulta V3167/2017, de 11 de diciembre (NFC066426), asimilándolo a aquellos casos en que ningún operador público o privado podría prestar el servicio si no está subvencionado por la Administración. Esto es, no se produce distorsión de la competencia cuando ningún otro operador público o privado va a estar dispuesto a prestar dicho servicio u otro equivalente en las condiciones de la concesión o del contrato, convenio o similar sin percibir dicha subvención. Sin valorar el supuesto concreto (exigiría analizar la normativa reguladora de la ordenación del transporte terrestre, el reglamento de servicios de las entidades locales o las normas comunitarias sobre los servicios públicos de transporte de viajeros por ferrocarril y carretera, así como las cláusulas de los pliegos de condiciones contractuales), no cabe duda de que la aplicación del precepto exige un análisis pormenorizado de cada aportación en relación con el servicio que presta quien recibe la subvención, lo que se deduce de los fundamentos de la

Sentencia del TJUE de 19 de enero de 2017, asunto C-344/15 (NFJ065171), National Roads Authority, que la propia DGT transcribe en la consulta.

- b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna. También aquí el legislador nos da algunos ejemplos en la exposición de motivos de subvenciones que quedarán excluidas, indicando el caso de las «aportaciones efectuadas para financiar actividades de investigación, desarrollo e innovación o los servicios de radiodifusión pública». Aun cuando no se alude aquí a distorsión de la competencia, los comentarios efectuados en la letra anterior pueden ser reiterados, esencialmente por lo que se refiere a la necesidad de examinar caso por caso. Que cuando la administración o una sociedad pública presta servicios a destinatarios no determinados o no identificables estamos ante operaciones no sujetas había sido puesto ya de manifiesto por el TEAC desde la Resolución de 15 de diciembre de 2004, RG 2940/2002, con apoyo en la jurisprudencia del TJUE²². Ahora bien, el supuesto planteado ahora en el precepto parece ser mucho más amplio y comprende también las aportaciones que las Administraciones efectúen a personas interpuestas entre ellas y los usuarios. Ello lleva a plantearse cuál es el destinatario de los servicios prestados por el empresario o profesional interpuesto, puesto que en muchos casos estaremos ante un destinatario identificado plenamente: la Administración que le contrata y no los ciudadanos.

VI.3. DERECHO A LA DEDUCCIÓN POR LAS ENTIDADES RECEPTORAS DE LAS SUBVENCIONES

Para completar el examen de la tributación de las personas o entidades receptoras de las subvenciones, se modifica también lo dispuesto en el artículo 93.Cinco de la Ley del IVA, donde se regula el tratamiento del derecho a la deducción por parte de las Administraciones públicas que tienen la consideración de «entes duales», esto es, que realizan actividades sujetas y otras no sujetas al impuesto.

Aun cuando en un apartado posterior se tratará la modificación más trascendente que ha sufrido este precepto, sin embargo hemos de hacer referencia al mismo en cuanto se ha incluido un último párrafo en este artículo 93.Cinco que excluye de la aplicación de las reglas previstas en el mismo a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en el artículo 78.Dos.3.º, letra a).

Esto motiva que debemos distinguir a efectos del tratamiento del derecho a la deducción ambas letras:

²² Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (NFJ005874), Landsboden-Agrardienste.

- a) En el caso de la letra a), dado que las aportaciones financieras no constituyen «en ningún caso» subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, el hecho de que las perciba un empresario o profesional sujeto pasivo del IVA no modifica ni limita el derecho a la deducción del impuesto. Son cantidades que no se integran en la base imponible por lo que no inciden en el derecho a la deducción y se desprecian para el cálculo de la prorrata, que no verá modificado ni su porcentaje ni tampoco el hecho de que el sujeto pasivo por este motivo realice o no realice actividades generadoras del derecho a la deducción. Esto implica esencialmente que para calcular el porcentaje de prorrata al que tiene derecho el sujeto pasivo no se tendrán en cuenta estas cantidades, ni en el numerador, ni en el denominador de la prorrata, ya que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 104. Cuatro a los efectos del cálculo de la prorrata, se entiende por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 78 y 79.

Ahora bien, un primer problema surge si estamos ante una entidad o sociedad íntegramente pública, o incluso privada, que solamente percibe subvenciones o que una parte muy importante de su financiación procede exclusivamente de subvenciones de la Administración pública de la que depende o del contrato de concesión o análogo o acto de administración de adjudicación de la gestión del servicio y realiza actividades sujetas al impuesto. Seguramente va a llevar esta regla que examinamos a situaciones no deseadas por el legislador o si lo son, que pueden contradecir los principios del derecho comunitario. Si estamos ante un ente o persona pública o privada que exclusivamente recibe aportaciones o subvenciones para prestar el servicio que no se integran en la base imponible, no repercutirá cuota alguna, dado que no percibe ninguna contraprestación, y sin embargo puede generar el derecho a la deducción íntegra de todo el impuesto soportado. Si bien el TS²³ ha reconocido el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado por parte de las sociedades públicas que no repercuten IVA por las aportaciones recibidas de la Administración de la que dependen (en algunos casos suponen la totalidad de sus ingresos), ello no está exento de polémica doctrinal y de ajuste a la norma y jurisprudencia comunitaria.

Quede claro que si quien recibe la subvención o aportación es una entidad o sociedad pública que exclusivamente realiza actividades no sujetas en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.8.º, no habrá problema alguno, en cuanto que la no realización del hecho imponible impide el cálculo de la base imponible alguna y excluye el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, como se ha indicado anteriormente.

Nuevamente el problema surgirá con las entidades del sector público duales que perciban subvenciones o aportaciones, dado que estas pueden financiar tanto acti-

²³ Entre otras en Sentencias de 16 de mayo de 2011, rec. núm. 1974/2008 (NFJ044368), y 27 de febrero de 2012, rec. núm. 5107/2008 (NFJ046337).

vidades no sujetas como sujetas. Con la nueva redacción, al no tenerse en cuenta estas subvenciones para el cálculo de la base imponible, la redacción del último párrafo del artículo 93.Cinco hace plantear algunas cuestiones no resueltas. Conforme a lo dispuesto en el mismo, los anteriores párrafos del precepto no resultan de aplicación para las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones del artículo 78.Dos.3.º, letra a), pero si estamos ante un ente público dual, ¿cómo fijaremos la proporción por la que tiene derecho a deducir el impuesto soportado si no podemos acudir a los párrafos anteriores? Sería preciso ya una rectificación del precepto, dado que una interpretación literal impide la aplicación de las reglas de este precepto en este caso. Debemos estar pues atentos a la interpretación que hacen los órganos administrativos que fijan la doctrina, porque una interpretación que excluya la gestión de los servicios públicos en las condiciones señaladas en el artículo 78.Dos.3.º, letra a), del artículo 93.Cinco, nos llevaría a aplicar lo dispuesto en el artículo 95.Uno, Dos y Tres, lo que no es deseable en tanto, como indicará más adelante este precepto, es claramente contrario a la Directiva 2006/112/CE.

- b) A diferencia de la letra anterior, respecto de las personas encuadradas en la letra b) del artículo 78.Dos.3.º (cualquier persona que realice actividades de interés general con las condiciones fijadas en el precepto), el artículo 93.Cinco no establece previsión alguna, lo que ha supuesto que el legislador, en la exposición de motivos, indique que respecto de estos sujetos pasivos que perciben las subvenciones deberán concretarse las consecuencias que de ello se derivan en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción. Ahora bien, siempre deberá tenerse presente que conforme a la redacción del artículo 78.Dos.3.º estas subvenciones no están consideradas «en ningún caso» vinculadas al precio de las operaciones, por lo deberemos tener en cuenta también, al igual que en el caso anterior, que no se integran en la base imponible; planteándose la misma problemática que se ha examinado en la letra anterior en relación con el ejercicio del derecho a la deducción aun cuando no se repercute IVA por el sujeto pasivo.

VII. TIPOS IMPOSITIVOS

Los artículos 60 y 61 de la Ley 3/2017, con vigencia a partir de 29 de junio de 2017, modifican el artículo 91 y el apartado octavo del anexo de la Ley del IVA en cuanto a los siguientes tipos impositivos:

VII.1. APARATOS PARA TRATAR DEFICIENCIAS (ART. 91.UNO.1.6.º, LETRA C), Y APDO. OCTAVO DEL ANEXO)

Se aplica el tipo reducido a los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado 8.º del anexo de la Ley del IVA, que por sus características objetivas, estén

diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales.

Entre estos aparatos se encuentran las gafas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.

A partir del 29 de junio de 2017, se aplica también el tipo reducido del 10% a las monturas para gafas graduadas.

Con anterioridad ya se había señalado que tributan al 10% las entregas (y adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones) de gafas graduadas, incluidos los llamados «paquetes», formados por unas lentes graduadas y su correspondiente montura que se suministran conjuntamente por el mismo proveedor, aunque el biselado y ensamblaje de las lentes graduadas en su montura se realice en un momento posterior²⁴.

VII.2. HOSTELERÍA Y SERVICIOS SIMILARES (ART. 91.UNO.2.2.º)

Se aplica el tipo reducido a los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

A partir del 29 de junio de 2017 también se aplica el tipo reducido a los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas y otros análogos.

Debe advertirse, en primer lugar, que el artículo 6 del Reglamento de ejecución 282/2011 delimita la noción de servicios de restauración y *catering*, siendo un precepto obligatorio que no exige de transposición al ordenamiento interno, pero cuya finalidad es la armonización en la interpretación de la Directiva IVA, por lo que resulta de gran trascendencia para el empresario a fin de delimitar cuándo nos encontramos ante una entrega de bienes o bien ante una prestación de servicios.

De acuerdo con este precepto, por servicios de restauración y *catering* se entiende los que consisten en el suministro de alimentos o de bebidas preparados o sin preparar, o de ambos, para consumo humano, y que vayan acompañados de servicios auxiliares para permitir el consumo inmediato, siendo este el elemento fundamental que debe tenerse en cuenta para determinar si estamos ante una entrega de bienes (que tributará al tipo correspondiente al que vaya el bien) o ante una prestación de servicios al tipo reducido. De ahí que el precepto reglamentario nos dé tres pautas para delimitar el hecho imponible:

²⁴ DGT, Consulta V0769/2017, de 27 de marzo (NFC064809).

- El suministro de alimentos o bebidas, o de ambos, se considerará únicamente uno de los elementos de un conjunto en el que deberán predominar los servicios para ser considerada una prestación de restauración y *catering*.
- Se consideran servicios de restauración los prestados en las instalaciones del prestador, y servicios de *catering* los prestados fuera de dichas instalaciones.
- El suministro de alimentos o de bebidas, preparados o sin preparar, o de ambos, con o sin transporte pero sin prestación de ningún otro tipo de servicio auxiliar no se considerará servicio de restauración o *catering*.

Por su parte, la DGT, tras la entrada en vigor de esta reforma, ha puntualizado²⁵ que los servicios de hostelería prestados en una discoteca, bar musical, café teatro, café concierto y establecimientos de características similares pasan a tributar, en todo caso, al 10 % con independencia de que el servicio de hostelería se realice conjuntamente con una prestación de servicios recreativos de cualquier naturaleza, tales como espectáculos, actuaciones musicales, discotecas, salas de fiesta, salas de baile y karaoke.

El problema radica cuando por un precio se reciben varios servicios, señalando la DGT, con base en la jurisprudencia comunitaria que, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. Por ello, el servicio de acceso a discotecas, salas de fiesta, salas de baile y establecimientos similares es independiente del servicio de hostelería, por lo que este servicio de acceso deberá tributar al tipo impositivo general del 21 %.

VII.3. BIBLIOTECAS, MUSEOS Y OTRAS ACTIVIDADES (ART. 91.UNO 2.6.º)

Se aplica el tipo reducido a los servicios consistentes en entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas.

A partir del 29 de junio de 2017, también se aplica el tipo reducido a teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo.

Una de las cuestiones que surgen de esta dicción del precepto es la noción de «espectáculo», que ha sido delimitada por la DGT, en la citada Consulta V1707/2017, de 30 de junio (NFC065143), citada anteriormente, con base en la definición que nos da la Real Academia Es-

²⁵ Consulta V1707/2017, de 30 de junio (NFC065143).

pañola de la Lengua en una de sus acepciones: «Función o diversión pública celebrada en un teatro, en un circo o en cualquier otro edificio o lugar en que se congrega la gente para presenciarla».

De esta forma, podemos concluir que el servicio de acceso a discotecas, salas de fiesta, salas de baile y establecimientos similares cuando se ofrezcan de forma continuada o se celebren espectáculos culturales en directo tributará al tipo reducido del 10%.

Así, ha mantenido la DGT que la actuación de un disc-jockey en una discoteca tiene la consideración de espectáculo cultural en vivo, por lo que el servicio de acceso a salas de fiesta, baile y discotecas cuando se ofrezca dicha actuación estará gravada al tipo reducido del 10%.

Además debe tenerse en cuenta la posibilidad de adquisición anticipada de una entrada que dé derecho al acceso a una discoteca, etc., o a una consumición o a ambas cosas. Si comprende uno solo de los servicios, el pago anticipado, cuyo devengo tiene lugar cuando se abone el precio de la entrada (art. 79.Dos de la Ley del IVA), tributará al tipo aplicable al servicio (21 % si es acceso, y 10 % si es consumición). En caso de que comprenda ambos servicios, considerándose independientes, cada parte de la base imponible tributará al tipo impositivo aplicable a cada uno de los referidos servicios.

VIII. DEDUCCIONES

Por Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, con entrada en vigor a partir del 10 de noviembre de 2017, se da nueva redacción al artículo 93.Cinco de la Ley del IVA en relación con la deducción de cuotas soportadas por quienes realicen conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas por aplicación del artículo 7.8.º de la LIVA, con el objetivo de facilitar la determinación del régimen de deducción de las entidades del sector público que realizan este tipo de operaciones.

Debe recordarse, en primer lugar, que las referencias al IVA, respecto de esta materia, deben entenderse realizadas también al impuesto general indirecto canario o al impuesto sobre la producción, los servicios y la importación, en los territorios en que rijan estas figuras impositivas.

Los sujetos pasivos que realicen operaciones sujetas y también no sujetas en virtud del artículo 7.8.º, pueden deducir las cuotas soportadas destinadas simultáneamente a ambas actividades acogiéndose a un criterio razonable y homogéneo de imputación de dichas cuotas a las operaciones sujetas (incluyéndose las realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo). Este criterio debe ser mantenido en el tiempo, si bien se prevé que si existen causas razonables pueda procederse a su modificación.

La mayor dificultad se encuentra en encontrar un «criterio razonable y homogéneo», de ahí que el legislador simplifique la labor a efectuar por estos sujetos pasivos y facilite esta búsqueda

señalando ahora que podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el IVA determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto en cada año natural por el conjunto de su actividad.

Nos encontramos ante una regla que no es imperativa, es opcional, y que podrá aplicar el sujeto pasivo, de forma que lo hará cuando le resulte claramente beneficioso, lo que en múltiples casos puede ir en contra del principio de neutralidad que debe presidir este impuesto y la actuación de los órganos encargados tanto de la elaboración de las normas como de su aplicación y revisión. Y ello por cuanto se ha establecido una regla optativa que, de acogerse por el sujeto pasivo, va a plantear si los órganos encargados de la aplicación de los tributos pueden modificar o no el criterio al que se ha acogido el sujeto pasivo.

El principio básico que debe primar respecto del derecho a la deducción es el de afectación de las cuotas soportadas, en primer lugar, a la actividad sujeta y, en segundo lugar, dentro de esta actividad sujeta la afectación a las actividades u operaciones que generan el derecho a deducir (operaciones no exentas, exportaciones, etc., que se delimitan en el art. 94.Uno de la Ley del IVA). Así se deduce de lo dispuesto en el artículo 168, primer párrafo, de la Directiva IVA²⁶, y este principio ha presidido toda la jurisprudencia comunitaria referida al derecho a la deducción.

De ahí que el establecimiento de una regla que fija el criterio razonable en la forma expuesta puede incurrir en numerosos casos en una flagrante contradicción con el principio de afectación, pues basta que el importe mayoritario de las cuotas soportadas queden afectas a la actividad no sujeta, pero que sin embargo los importes percibidos por actividades sujetas sean mayores para aplicar esta nueva regla más beneficiosa para el sujeto pasivo. De esta forma la regla es contraria, por ejemplo, a la prevista para determinar el importe a deducir respecto de las actividades sujetas cuando resulta obligatoria la aplicación de la prorrata especial (aunque el marco de actuación es distinto en ambos rige el principio de afectación como pilar fundamental del derecho a la deducción).

En cualquier caso es encomiable que el legislador nacional haya buscado y establecido la posibilidad de que estos sujetos pasivos que realizan también actividades no sujetas del artículo 7.8.º puedan deducir un importe de las cuotas soportadas.

Pero una cuestión trasciende a este hecho, siendo importante poner de manifiesto las carencias o contradicciones de la Ley del IVA con la norma comunitaria no resueltas por el legislador nacional. Recordemos que la regla anterior del artículo 93.Cinco tiene su ámbito subjetivo deli-

²⁶ «En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor» los importes que se señalan a continuación en el precepto.

mitado en el sector público y debe reiterarse la bondad de esta regla, pero la pregunta que debemos hacernos es: ¿qué sucede con el resto de los sujetos pasivos que no se encuadran dentro del artículo 7.8.º y que realizan actividades sujetas y no sujetas? De aplicar el tenor de la ley, se impide deducir cualquier cantidad por las cuotas soportadas afectas simultáneamente a ambas actividades (art. 95.Uno y Dos de la Ley del IVA), salvo las afectas a los bienes de inversión (art. 95.Tres) que lo son en proporción al grado de afectación del bien de inversión a la actividad sujeta (piénsese por ejemplo en la presunción de afectación para los vehículos).

El TEAC²⁷ ya ha señalado que este precepto (art. 95.Uno y Dos de la Ley del IVA) no se ajusta a la Directiva IVA y que el artículo 168 de la misma tiene un efecto directo, de forma que puede ser alegado por los contribuyentes. De esta forma ha concluido el TEAC que, como señala el TJUE, los Estados miembros deben establecer o aplicar criterios de reparto de dichos gastos entre actividades sujetas y no sujetas, que reflejen objetivamente la parte de gastos soportados que realmente es imputable a unas y a otras. El objetivo que se persigue es garantizar el derecho a deducir cuotas soportadas en proporción a las operaciones que conllevan el derecho a deducir, no admitiendo la pretensión de los sujetos pasivos de deducirlas en su integridad, pues dichas cuotas están en parte vinculadas a operaciones no sujetas, respecto de las que no existe el derecho a deducir, ni tampoco la supresión por la autoridad fiscal del derecho a deducir en proporción alguna, pues dichas cuotas están en parte vinculadas a operaciones sujetas que generan el derecho a deducir salvo que estén exentas. Puede deducirlo en proporción a las operaciones que conllevan tal derecho y esa proporción no se corresponde con la regla de prorrata del artículo 102, que solamente es aplicable a las operaciones sujetas. Como señala el TJUE debe determinarse la proporción en que las cuotas soportadas resultan vinculadas a las actividades sujetas y dicha proporción debe responder a la medida en que los gastos correspondientes sean imputables a dichas actividades sujetas, lo que conlleva la exclusión del derecho a deducir la parte de dichas cuotas que se corresponden con dichos gastos, en la medida en que sean imputables a actividades no sujetas.

Si el artículo 93.Cinco fue incluido en la Ley del IVA por Ley 28/2014 y se ha reformado ahora por Ley 9/2017, se han desaprovechado ya dos oportunidades para que el legislador definitivamente regule esta materia en la Ley del IVA. Esperemos que lo haga con prontitud para que los empresarios o profesionales y también la Administración tributaria tengan seguridad jurídica en la aplicación de las normas.

²⁷ Entre otras, Resolución de 9 de febrero de 2010, RG 611/2006 (NFJ038502); y de 8 de febrero de 2011, RG 3294/2006 (NFJ041859), con base en la jurisprudencia comunitaria, entre otras, las sentencias del TJUE de fechas 13 de marzo de 2008, asunto C-437/2006 (NFJ027750), *Securenta*; y de 12 de febrero de 2009, asunto C-515/2007 (NFJ031327), *Vereniging Noordelijke*. Esta doctrina del TJUE ha sido tenida en cuenta también por la DGT en contestación a varias consultas vinculantes como son las siguientes: V0079/2008, de 16 de enero (NFC028407); V0366/2009, de 23 de febrero (NFC032111); V0529/2009, de 17 de marzo (NFC032363); V1392/2009, de 15 de junio (NFC033723), y V2484/2009, de 5 de noviembre (NFC036691).

IX. RÉGIMENES ESPECIALES DEL IVA

IX.1. RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO Y RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA

Por Real Decreto-Ley 20/2017 se prorroga para el periodo impositivo 2018 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 la Ley del IVA, 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 2017 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 2017 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 2017 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Si en 2017 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 2017 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Cuando en el año 2017 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 Ley del IVA en relación con el artículo 43.2, letra a), del RIVA, quedan exclui-

dos 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 2017. 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 2017, un importe de 250.000 euros (aun cuando no se ha modificado la disp. trans. tercera del RIVA hemos de entender que se mantiene este límite para 2018, pues resulta incongruente que se mantengan los demás límites en 250.000 y este quedara rebajado a 250.000 por aplicación de la norma, entendiéndose que nos encontramos ante un error u olvido del legislador reglamentario en el Real Decreto 1075/2017 por el que se modifica el RIVA, que será corregido de forma inminente, pues en otro caso el límite previsto para el supuesto de la letra b) quedaría fijado para el año 2018 en 150.000 €).

Como consecuencia de esta prórroga sobre los límites excluyentes de los regímenes especiales, la disposición transitoria única del citado 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 2018, 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 del 31 de diciembre de 2017).

Por otro lado, las renunciaciones y revocaciones presentadas, para el año 2018, a los regímenes especiales durante el mes de diciembre de 2017, 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.

IX.2. RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES

En relación con la regulación reglamentaria del régimen especial de IVA del grupo de entidades se recogen diversas especialidades en materia de procedimientos de control en el artículo 61 sexies del RIVA.

La entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 150 de la LGT en materia de interrupción justificada y de dilaciones por causa no imputable a la Administración en actuaciones de comprobación tributaria, así como las especialidades recogidas para las entidades integradas en un grupo de consolidación del impuesto sobre sociedades (IS) en los términos del artículo 195 del Reglamento de gestión e inspección aprobado por el Real Decreto 1065/2007, hacía necesario que técnicamente se adaptasen estas medidas a las peculiaridades propias del régimen especial de IVA del grupo de entidades. Aun cuando la finalidad de ambos regíme-

nes puede ser la de establecer una tributación única del grupo, debemos recordar que no existe una coincidencia en la determinación subjetiva y objetiva del grupo a efectos del IS y del IVA. Así, además de que el grupo puede estar acogido a uno de los regímenes y no al otro (un grupo puede aplicar el régimen de consolidación en sociedades y no al otro (un grupo puede aplicar el régimen de consolidación en sociedades y no aplicar el régimen de grupos en IVA y viceversa, dado que se da una independencia absoluta entre ambos, como no podía ser de otra manera) esencialmente, frente al régimen del grupo consolidado en IS, en el IVA las entidades que integran el grupo no pierden la condición de sujeto pasivo del impuesto, de manera que tributan como tales tanto por las operaciones intragrupo como por las extragrupo, lo que supone que deba darse un tratamiento específico y diferenciado a las primeras operaciones en el supuesto de que el grupo de entidades en el IVA se acoja no solo al nivel básico (compensación de saldos resultantes de las autoliquidaciones de cada uno de los sujetos pasivos que integran el grupo) sino también al nivel avanzado del régimen especial (para lo que se ha diseñado un complejo sistema que evalúa fiscalmente las operaciones intragrupo, dando un tratamiento a las mismas que difiere por completo del régimen general del impuesto y que puede conllevar un importante beneficio fiscal y financiero).

Con el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2018, se da una nueva redacción al artículo 61 sexies. Debe precisarse que, frente a lo dispuesto en el Real Decreto 1070/2017 para la modificación del Reglamento de gestión e inspección, en IVA no se precisa el efecto que esta entrada en vigor tiene sobre los procedimientos iniciados con anterioridad. A pesar del olvido del legislador reglamentario en esta materia, hemos de entender que esta modificación afectará a los procedimientos tributarios que se inicien a partir de esa fecha, y no a los que se hayan iniciado con anterioridad y no hayan concluido a fecha 1 de enero de 2018.

Con la nueva redacción del precepto, se recogen las siguientes particularidades en cuanto a los procedimientos de control de las entidades que integran el grupo, diferenciándose los distintos procedimientos que deben seguirse, aun cuando la dicción puede plantear algunos problemas de comprensión y aun de aplicación de las distintas reglas:

1. Deberá realizarse en un único procedimiento la comprobación tanto de la entidad dominante como del grupo de entidades. Esta comprobación incluirá (término imperativo) tanto las obligaciones tributarias del grupo como las de la entidad dominante (debe entenderse el conjunto de obligaciones fiscales en relación con el IVA que tenga esta entidad, derivadas de su condición de sujeto pasivo y de entidad cabecera del grupo). En relación con las primeras, las tributarias del grupo, debemos entender que se incluirán las obligaciones relativas al régimen especial en su nivel básico. Más duda cabe por la dicción del precepto y de lo dispuesto para los procedimientos de cada una de las entidades si se incluirán todas las obligaciones derivadas de la aplicación del nivel avanzado. Indudablemente las que correspondan a la entidad dominante en relación con el nivel avanzado se incluirán, pero la duda cabe respecto de los elementos que integran la relación jurídico-tributaria respec-

- to de las operaciones extragrupo e intragrupo, ya que el resto de entidades siguen manteniendo la condición de sujeto pasivo y estas operaciones se declaran e integran dentro de la tributación individual de cada una de las entidades, término al que alude la regla siguiente. De ahí la necesidad de aclarar por la Administración tributaria el alcance de este procedimiento, sin perjuicio de lo que posteriormente puedan señalar los órganos encargados de la revisión de los actos tributarios.
2. Se desarrollará también en un único procedimiento la actuación comprobadora de cada entidad dependiente, como consecuencia de la comprobación de un grupo de entidades (recordemos que cada una de las entidades que componen el grupo sigue manteniendo la condición de sujeto pasivo del IVA, de manera que el grupo como tal no se constituye o adquiere la condición de sujeto pasivo único, por lo que es preciso efectuar liquidaciones individualizadas por cada uno de ellos). Este procedimiento incluirá:
 - a) La comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del IVA, consecuencia de la condición de sujeto pasivo de cada una de las entidades. De ahí los problemas en la delimitación del alcance del procedimiento señalado en la regla anterior y en esta, puesto que la consecuencia de tributar individualmente cada una de las entidades es que estas declaran en sus autoliquidaciones no solo las operaciones extragrupo que realizan, sino también las intragrupo en el caso de aplicar el nivel avanzado. Indudablemente en este procedimiento se deberán comprobar sus obligaciones en relación con el derecho a deducir resultado de aplicar este nivel avanzado, que tiene notables reglas especiales en relación con el régimen general de deducciones. Por otro lado, se puede renunciar a todas las exenciones previstas en el artículo 20 de la Ley del IVA, lo que se hace operación por operación, siendo lógico que la comprobación se efectúe en sede de cada una de las entidades que integran el grupo. No obstante, como se ha indicado, una aclaración de estos extremos sería necesaria a fin de lograr una mayor seguridad jurídica en materia procedimental.
 - b) Las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.
 - c) Las actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen del grupo de entidades.
 3. Respecto a la interrupción del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria por IVA del grupo de entidades, de acuerdo con el artículo 68.1 a) de la LGT, se fijan las actuaciones que interrumpen el derecho a liquidar que, a buen seguro, van a plantear una rica problemática dada su dicción y las causas que las motivan:
 - a) Por cualquier actuación de comprobación realizada con la entidad dominante del grupo respecto al IVA.

- b) Por cualquier actuación de comprobación relativa al IVA realizada con cualquiera de las entidades dependientes, siempre que la entidad dominante del grupo tenga conocimiento formal de dichas actuaciones.

Las causas anteriores de interrupción conllevan la aplicación del principio de unidad en el tratamiento del grupo de entidades (aun cuando no estemos ante un único sujeto pasivo), sin más requisito que el conocimiento por parte de la entidad dominante de la actuación de comprobación llevada a cabo con cualquiera de las entidades dependientes. El alcance de estas causas de interrupción llama la atención cuando cada entidad sigue manteniendo la condición de sujeto pasivo del IVA y las especialidades del régimen se refieren bien exclusivamente a la compensación de saldos resultantes de las autoliquidaciones (bastando respecto de ello la imputación a la entidad del grupo comprobada de las consecuencias resultantes que afecten a esta compensación), bien a una valoración diferenciada de las operaciones intragrupo. Resulta lógico que cualquier actuación de comprobación referida a estas operaciones intragrupo pueda interrumpir la prescripción de las entidades afectadas, pero ir más allá supone ampliar sobremanera el alcance de la interrupción cuando, reiteramos, estamos ante sujetos pasivos diferenciados del impuesto, lo que puede plantear su discusión en sede revisora.

4. Las circunstancias a que se refieren los apartados 4 y 5 del artículo 150 de la LGT (solicitud por el interesado de periodos de inactividad inspectora; y no aportación de documentación solicitada por la inspección), en relación con el procedimiento inspector, así como las interrupciones justificadas y las dilaciones por causas no imputables a la Administración tributaria, en relación con el resto de procedimientos tributarios, que se produzcan en el curso de las actuaciones seguidas con cualquier entidad del grupo afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la entidad dominante y del grupo de entidades, siempre que la entidad dominante tenga conocimiento formal de ello. La concurrencia de dichas circunstancias no impedirá la continuación de las actuaciones relativas al resto de entidades integrantes del grupo.
5. El periodo de extensión del plazo previsto en el artículo 150.4 de la LGT (solicitud por el interesado de periodos de inactividad inspectora) se calculará para la entidad dominante y el grupo teniendo en cuenta los periodos no coincidentes solicitados por cualquiera de las entidades integradas en el grupo de entidades. Las sociedades integradas en el grupo podrán solicitar hasta 60 días naturales para cada uno de sus procedimientos, pero el periodo por el que se extenderá el plazo de resolución del procedimiento de la entidad dominante y del grupo no excederá en su conjunto de 60 días naturales.
6. Se establece la forma en que se desglosará, a efectos de la tramitación, la documentación del procedimiento seguido cerca de cada entidad dependiente:

- Un expediente relativo al IVA, en el que se incluirá la diligencia resumen referida en el artículo 98.3 g) del Reglamento de gestión e inspección. Este expediente se remitirá al órgano que esté desarrollando las actuaciones de comprobación de la entidad dominante y del grupo de entidades.
 - Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.
7. También se determina la forma en que se desglosará, a efectos de la tramitación, la documentación del procedimiento seguido cerca de la entidad dominante:
- Un expediente relativo al IVA del grupo de entidades, que incluirá las diligencias resumen antes citadas.
 - Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

Relacionado con estas novedades se ha modificado el Reglamento de gestión e inspección de 2007 por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre (de aplicación respecto de los preceptos que a continuación se indican para los procedimientos iniciados a partir de 1 de enero de 2018), para incluir en esta norma reglamentaria la referencia al régimen especial del grupo de entidades del IVA. Así:

- a) En las diligencias en las que se hacen constar hechos que deban ser incorporados a otro procedimiento (art. 98.3, letra g), figura que se incluya el resultado de las actuaciones de comprobación realizadas con entidades dependientes integradas en un grupo que tributen en el régimen de consolidación fiscal del IS, añadiéndose ahora también el régimen especial del grupo de entidades del IVA.
- b) También, incorporado a la obligación de atender a los órganos de la inspección (art. 173.1) prestándoles la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones, se ha incluido un segundo párrafo para señalar que tratándose de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal, en relación con el IS, o en el régimen especial del grupo de entidades, en relación con el IVA, deberán atender a los órganos de inspección tanto la sociedad representante del grupo (dominante en IVA) como las entidades dependientes.
- c) Respecto de las formas de terminación del procedimiento inspector, se modifica el artículo 189.2 para recoger también el régimen especial del grupo de entidades del IVA, de manera que las actuaciones que se refieran a la comprobación del IS de una entidad en régimen de consolidación fiscal o del IVA de una entidad en régimen especial del grupo de entidades, que no sea la representante del grupo, terminarán conforme a lo dispuesto en el artículo 195 del Reglamento de gestión e inspección y en la normativa reglamentaria reguladora del IVA (en la forma que se ha expuesto en las letras anteriores de este apartado de los comentarios) respectivamente.

X. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS. LIBROS REGISTRO

X.1. AUTORIZACIONES EN RELACIÓN CON LOS LIBROS REGISTRO DEL IVA

En relación con los libros registro del IVA, cualquiera que sea la forma en que se lleven, se prevé en el artículo 62.5 del RIVA la posibilidad de que el Departamento de Gestión de la AEAT autorice su sustitución por sistemas de registro diferentes.

Esta opción se mantiene, pero el Real Decreto 1075/2017, con entrada en vigor el 1 de enero de 2018, modifica este precepto y se recoge ahora en la letra a) de este apartado lo expuesto y se añade una segunda letra b), por la que se prevé que este departamento pueda autorizar (previas las comprobaciones que estime oportunas) que el contenido de los libros registro de facturas expedidas y recibidas sea menor que el previsto como obligación general de todo empresario o profesional o que se establezcan condiciones distintas para la confección de asientos resúmenes.

Así, podrá autorizar respecto de estos libros (de facturas expedidas y de facturas recibidas):

- Que no consten todas las menciones o toda la información referida en el artículo 63.3 (libro registro de facturas expedidas) y en el artículo 64.4 (libro registro de facturas recibidas).
- La realización de asientos resúmenes con condiciones distintas de las señaladas en el artículo 63.4 (libro registro de facturas expedidas) y en el artículo 64.5 (libro registro de facturas recibidas).
- En ambos casos, se autorizará cuando el departamento aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, justificantes contables y documentos de aduanas, dificulten la consignación de dichas menciones e información. Si bien la razón de ser de esta reforma es precisamente la existencia de estas circunstancias, nos encontramos ante conceptos jurídicos indeterminados que suponen una flexibilidad en la rigidez del cumplimiento de estas obligaciones formales, lo que siempre es bienvenido en la gestión de un impuesto tan formalista como es el IVA. No obstante, debe advertirse que las dos causas tienen recorridos diferentes, ya que la primera se refiere al sector de la actividad de que se trate, lo que impide tomar una decisión en función de las circunstancias individuales del empresario o profesional, mientras que la segunda de las causas, las condiciones técnicas de expedición de las facturas, sí puede englobar situaciones particulares de los sujetos pasivos que tengan dificultades técnicas en la expedición de los documentos.
- Se establece, al igual que para el resto de autorizaciones de este precepto, que podrán revocarse en cualquier momento (se entiende que esta revocación deberá ser motivada).

Aun cuando el legislador ha introducido esta novedad con una clara vocación hacia el sistema de SII, afecta tanto a los sujetos pasivos acogidos a este sistema como al resto de empresarios, dado que este apartado 5 del artículo 62 tiene una influencia sobre el conjunto de sujetos pasivos del impuesto.

Recordemos que el otorgamiento de autorizaciones en materia de facturación y libros registro corresponde al director del departamento (Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, modificada por la Orden HFP/1299/2017, de 27 de diciembre).

X.2. SUMINISTRO INMEDIATO DE INFORMACIÓN

Por Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, se modificó el RIVA para regular el nuevo sistema de llevanza de libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT, conocido como suministro inmediato de información (SII), obligatorio a partir del 1 de julio de 2017 para los empresarios y profesionales y otros sujetos pasivo del IVA cuyo periodo de liquidación coincide con el mes natural.

Este sistema tiene por finalidad la reducción de las cargas administrativas de los sujetos pasivos para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, si bien la experiencia en estos meses de aplicación ha puesto de manifiesto que determinados colectivos o sectores de actividad precisan de una mayor especialidad en el desarrollo de este sistema, que afectan tanto al RIVA como al Reglamento de facturación.

Una exposición más amplia de lo que ha supuesto el SII se recoge en esta revista (Longás Lafuente, A. Suministro Inmediato de Información en la gestión de los libros del IVA, I y II. *RCyT. CEF*, 408 y 409, marzo y abril de 2017).

Se recogen las siguientes novedades en el Real Decreto 1075/2017, que modifica el RIVA en los siguientes preceptos, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2018:

X.2.1. Libro registro de facturas expedidas (art. 63, apdos. 3 y 4)

En el apartado tercero del artículo 63 se recoge el contenido de la información a suministrar por los sujetos pasivos obligados o que haya optado por la aplicación del SII. Se añaden dos letras, j) y k), que afectan a las personas y operaciones acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, y al régimen especial de las agencias de viaje. Se recoge ahora la obligación de consignar, respecto de estas operaciones, el importe total de la operación, en el caso de que las operaciones a las que sea de aplicación el SII se encuentren acogidas a estos regímenes especiales.

Debe recordarse que en las facturas expedidas por los sujetos pasivos acogidos a estos regímenes especiales no se diferencia la base imponible, el tipo impositivo y la cuota, debiendo consignarse la mención de estar la operación acogida al régimen especial (arts. 6, 7 y 16 del Reglamento de facturación, en desarrollo de lo dispuesto en los arts. 138 de la Ley del IVA para el régimen de bienes usados y 142 para el régimen de las agencias de viaje).

Respecto a los asientos resúmenes (apdo. 4) se elimina la mención al término «periodo» recogida en el primer párrafo. Con ello el legislador ha querido aclarar que, en el procedimiento general para la realización de asientos resúmenes, las facturas deben haberse expedido en igual fecha, sin perjuicio de que el devengo de las operaciones se haya producido dentro de un mismo mes natural.

X.2.2. Libro registro de facturas recibidas (art. 64, apdo. 4)

En concordancia con lo señalado para las facturas expedidas, también se recoge que deberá suministrarse la misma información en relación con facturas recibidas acogidas a los regímenes especiales de bienes usados y de las agencias de viaje, añadiéndose las letras g) y h), de manera que se consignará también el importe total de la operación que figura en la factura recibida.

No será habitual que los destinatarios sujetos pasivos del impuesto con derecho a deducción reciban este tipo de facturas, dado que la recepción de las facturas del modo indicado impide el ejercicio del derecho a la deducción de la cuota soportada (no se indica en el documento el importe de la cuota ni el tipo impositivo). Sin embargo se establece para ambos regímenes la posibilidad de renunciar al régimen, expresamente en el régimen de las agencias de viaje cuando el destinatario sea empresario o profesional que genere el derecho a la deducción total o parcial del impuesto (art. 147 de la Ley del IVA), y operación por operación en el caso de los bienes usados (art. 137 de la Ley del IVA), si bien el supuesto más típico en que no se aplicará este régimen será precisamente aquel en el que el destinatario es un empresario o profesional que genere el derecho a la deducción.

X.2.3. Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación (nueva redacción del art. 69 bis del RIVA)

Debe recordarse, en primer lugar, que, a partir del 1 de enero de 2018, el plazo para suministrar la información, como regla general es el de 4 días naturales (y no el de 8 días que había regido hasta el 31 de diciembre de 2017).

Si bien no hay una reforma completa del precepto, que regula los plazos de suministro de los registros de facturación en el SII, se recoge la nueva dicción del mismo, incluyéndose las siguientes novedades:

- Facturas expedidas. Se mantiene que la información se suministre en el plazo de 4 días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero en cuyo caso dicho plazo será de 8 días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del impuesto correspondiente a la operación que debe registrarse.

Se añade que, tratándose de operaciones no sujetas al IVA por las que el sujeto pasivo hubiera debido expedir factura, el plazo se determinará con referencia a la fecha en que se hubiera realizado la operación.

- Facturas rectificativas expedidas y recibidas. Se añade una letra d) para exigir ahora que el suministro de información de estos documentos se produzca en el plazo de 4 días naturales desde la fecha en que tenga lugar la expedición o el registro contable de la factura, respectivamente.

No obstante, en el caso de que la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas (conforme al art. 114.Dos.1.º de la LIVA), el plazo será el de 4 días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes (en análogo términos que la regla establecida para las facturas recibidas).

- Exclusión de días. Se mantiene, aunque se amplía para todos los supuestos (incluido el de la letra d) anterior) que a efectos del cómputo del plazo de 4 u 8 días naturales, se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.
- Operaciones a las que resulte de aplicación el régimen especial del criterio de caja. Se mantiene la obligación de suministrar la información en los plazos generales, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, sin perjuicio de los datos que deben suministrarse en el momento en que se efectúan los cobros o pagos totales o parciales. La novedad radica en aclarar el plazo de remisión de los datos relativos a los cobros o pagos, que deberá realizarse en el plazo de 4 días naturales desde el cobro o pago correspondiente.
- Rectificaciones registrales del artículo 70 del RIVA. En este caso la novedad reside en que se permite que la comunicación de la rectificación de las anotaciones registrales quede referenciada al momento en que el obligado tributario tenga constancia del error y no desde la fecha de devengo de la operación que hubiera imposibilitado el cumplimiento del plazo de suministro. De esta forma, en el caso de rectificaciones registrales, el suministro de los registros de facturación que recojan tales rectificaciones deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo en que el obligado tributario tenga constancia del error en que haya incurrido (hasta ahora era antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta).

Los plazos de remisión de la información pueden resumirse en el siguiente cuadro:

Plazos de remisión de la información contenidas en las facturas	
Facturas expedidas	Regla general: 4 días naturales desde expedición de la factura
	En caso de expedición por el destinatario o por un tercero: 8 días naturales desde la expedición de la factura
	Reglas comunes a los dos supuestos anteriores (fecha última de remisión de la información)
	En todo caso: antes del día 16 del mes siguiente al del devengo de la operación. Si son operaciones no sujetas al IVA por las que se hubiera debido expedir factura: el plazo anterior se determinará con referencia a la fecha en que se hubiera realizado la operación.
Facturas recibidas	Regla general: 4 días naturales desde que se produzca el registro contable de la factura. En todo caso antes del 16 del mes siguiente al del periodo en que se hayan incluido las operaciones correspondientes
	Importaciones: 4 días naturales desde el registro contable del documento en que conste la cuota liquidada. En todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido.
Transferencias intracomunitarias y otras operaciones del artículo 9.3.º de la Ley del IVA	4 días naturales desde momento de inicio de transporte o de recepción de los bienes
	O, en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren las operaciones
Facturas rectificativas, expedidas o recibidas	Regla general: 4 días naturales desde la fecha en que se produzca la expedición o el registro contable de la factura, respectivamente
	Supuesto en que la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas conforme al artículo 114.Dos.1.º de la Ley del IVA: 4 días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes
Reglas comunes a los 4 supuestos anteriores	Se excluyen sábados, domingos y los días declarados festivos nacionales
Bienes de inversión	Plazo de presentación del último periodo de liquidación de cada año natural (30 de enero del año siguiente)
.../...	

Plazos de remisión de la información contenidas en las facturas	
.../...	
Régimen especial criterio de caja	Se aplican los plazos anteriores, como si no les hubiera sido de aplicación el régimen especial; sin perjuicio de los datos que deban suministrarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones
	Información correspondiente a los cobros y pagos: se realizará en el plazo de 4 días naturales desde el cobro o pago correspondiente
Rectificaciones registrales del artículo 70 del RIVA	El suministro de los registros de facturación que recojan tales rectificaciones deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo en que el obligado tributario tenga constancia del error en que haya incurrido

X.2.4. Periodos de liquidación trimestral o mensual (art. 71.4 del RIVA)

En el artículo 71.3 del RIVA se determinan los dos periodos de liquidación que se dan en el IVA, el trimestre natural, como periodo general, y el mes natural cuando se trate de los empresarios o profesionales que se relacionan en este apartado, como son las grandes empresas, sujetos acogidos al sistema de devolución mensual, quienes apliquen el régimen especial del grupo de entidades y, a partir del 1 de julio de 2017 (por RD 596/2017) se estableció que también presentarían liquidación mensual los sujetos pasivos que optasen por llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT.

La novedad radica en que a partir del 1 de enero de 2018 este último grupo de sujetos pasivos queda excluido de presentar la liquidación mensual, pasando a presentarla trimestralmente otra vez, suprimiéndose, por tanto, el número 5.º del artículo 71.3 del RIVA por el Real Decreto 1075/2017.

Con ello, la Administración pretende favorecer la implantación del SII en aquellos sujetos pasivos que no tiene que aplicarlo de forma obligatoria, para que opten voluntariamente por ella, no modificando con ello su periodo de liquidación trimestral.

Se modifica también, consecuencia de ello, la redacción del apartado 4 para adecuarla técnicamente a esta supresión.

Periodos de liquidación	
Periodo	Supuestos incluidos
Trimestral	Regla general, incluyendo los sujetos pasivos que apliquen opcionalmente el sistema de SII
.../...	

Periodos de liquidación	
.../...	
Mensual	Grandes empresas (cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 de la Ley del IVA, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 €)
	Empresarios o profesionales acogidos al sistema de devolución mensual (incluso en el caso de que no resulten importes a devolver)
	Sujetos pasivos acogidos al régimen especial del grupo de entidades

X.2.5. Especificaciones técnicas

Debe advertirse que se encuentra en tramitación para su oportuna aprobación por el ministro de Hacienda y Función Pública un proyecto de orden por la que se modifica la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT; que entrará en vigor el 1 de julio de 2018.

Las principales modificaciones son expuestas por la AEAT en su página web (<http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_Le_interesa_conocer/Historico/2017/Cambios_en_la_Orden_HFP_417_2017_de_12_de_mayo_por_la_que_se_regulan_las_especificaciones_normativas_y_tecnicas_de_la_lleva_de_electronica_.shtml>).

X.2.6. Modificación del modelo de autoliquidación

La Orden HFP/1307/2017, de 29 de diciembre, modifica entre otros modelos el general de IVA 303; y se recoge ahora una marca especial en este modelo (datos identificativos que figuran en el encabezamiento) que permite identificar en la autoliquidación a aquellos sujetos pasivos que voluntariamente lleven los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT, debiendo marcar esta casilla aquellos sujetos pasivos en quienes concurra esta circunstancia.

Este nuevo modelo de autoliquidación 303 se utilizará a partir del periodo de liquidación correspondiente a febrero de 2018.

X.2.7. Obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT

La LGT mediante la reforma de 2015 estableció esta obligación para determinados sujetos pasivos, trasladándose ahora a través del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, de modi-

ficación del Reglamento de gestión e inspección la especificación legal sobre llevanza de libros registro por medios telemáticos.

Se da así nueva redacción al artículo 29, apartado 1 del Real Decreto 1065/2007, estableciéndose en su párrafo primero que cuando la normativa tributaria lo prevea los obligados tributarios deberán llevar y conservar de forma correcta los libros registro que se establezcan. Igualmente, dicha normativa determinará los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y «por medios telemáticos»; manteniéndose la obligación de que los libros registro se conserven en el domicilio fiscal del obligado tributario, salvo lo dispuesto en la normativa tributaria (como resulta del sistema SII, en que los libros son llevados por la AEAT).

X.2.8. Exclusión de presentar el modelo informativo 340

El citado Real Decreto 1070/2017 modifica también el artículo 36, apartado 3, del Reglamento de gestión e inspección en relación con la obligación de presentar el modelo informativo 340. Los sujetos pasivos del IVA inscritos en el régimen de devolución mensual deben llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT, habiendo quedado exonerados de la obligación de presentar la declaración informativa sobre operaciones incluidas en los libros registro (modelo 340).

Por este motivo se suprime del artículo 36.3 la referencia al IVA, manteniéndose esta obligación de presentar el modelo 340 respecto de los sujetos pasivos del impuesto general indirecto canario.

X.3. RECTIFICACIONES REGISTRALES (ART. 70.1 DEL RIVA)

La redacción del artículo 70.1 del RIVA podía llevar a interpretaciones erróneas, que son corregidas con la novedad incluida ahora. La obligación general de rectificación implica que los empresarios o profesionales que incurran en algún error material al efectuar las anotaciones registrales deben rectificarlas. Conforme a la redacción vigente en 2017 debe efectuarse al finalizar el periodo de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada periodo de liquidación, el correspondiente impuesto devengado y soportado, una vez practicada la rectificación.

Con la nueva redacción la rectificación debe efectuarse por los empresarios o profesionales «tan pronto tengan constancia de que se han producido» los errores materiales, lo que es consecuente con el cumplimiento de las obligaciones formales que se imponen al sujeto pasivo en materia de registro de facturas (y no «al finalizar el periodo de liquidación»), manteniéndose la forma de efectuarse la rectificación.

XI. GESTIÓN DEL IMPUESTO. RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LAS IMPORTACIONES. DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO

XI.1. DIFERIMIENTO DE LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO (ART. 71.4 DEL RIVA)

El TS, por Sentencia de 9 de febrero de 2016 (rec. núm. 67/2015 –NFJ061846–), declaró la nulidad del artículo 74.1 del RIVA (redacción dada por RD 1073/2014) respecto del inciso contenido en el párrafo segundo que contiene el siguiente texto: «... y siempre que tribute en la Administración del Estado». Esto es, declaró nula por discriminatoria la regulación referida al ejercicio de la opción para acogerse al régimen de diferimiento del IVA en la importación, por excluir de su ejercicio a los sujetos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria foral.

Consecuencia de ello, con el Real Decreto 1075/2017, y entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2018:

- Se elimina íntegramente el inciso anteriormente transcrito del artículo 71.4 del RIVA.
- Se mantiene que en el supuesto de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las aduanas (al acogerse a este sistema de diferimiento) se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado.
- Se incluye expresamente a los sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria foral, que ejercerán esta opción de la siguiente manera: incluirán en su totalidad el IVA a la importación diferido en una declaración-liquidación que presenten ante la Administración del Estado en el modelo, lugar, forma y plazos que establezca el ministro de Hacienda y Función Pública.
- En cuanto al procedimiento y al plazo en que pueden optar por el sistema de diferimiento se establece lo siguiente:
 - La opción deberá ejercerse mediante la presentación de una declaración censal ante la AEAT (se elimina la referencia del ejercicio de esta opción al inicio de la actividad).
 - Se presentará durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.
 - Se considerará prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

- Para permitir que los sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria foral puedan optar para su aplicación en el año 2018 fuera del plazo general, se incluye en este real decreto una disposición transitoria al efecto, de manera que podrán ejercitar esta opción para las cuotas liquidadas por la aduana correspondientes al periodo del mes de febrero de 2018 y siguientes, hasta el día 15 de enero de 2018 (lo que implica que no pueden aplicar este sistema a las liquidaciones giradas por la aduana del mes de enero).
- Por Orden HFP/1307/2017, de 29 de diciembre, se modifican los modelos 036 y 037, 322, 353 y 303, recogiendo la opción anterior. Así, en los modelos 322 y 303 se modifica la propia denominación del modelo («IVA. Autoliquidación. Ingreso del IVA a la importación liquidado por la aduana») y se incluye una marca específica en las autoliquidaciones periódicas del IVA (datos identificativos que figuran en el encabezamiento del modelo) para poder identificar a este colectivo de sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria foral, de modo que puedan ingresar en la Administración tributaria estatal únicamente el IVA liquidado por las aduanas en las operaciones de importación. Recordemos que estos modelos 303 y 322 se utilizarán a partir del periodo de liquidación correspondiente a febrero de 2018.

En los modelos 036 y 037 se establece también la posibilidad de ejercitar la opción por los sujetos pasivos que tributen exclusivamente ante una Administración tributaria foral. Dado que la nueva declaración censal modelo 036, aprobada en esta orden, entrará en vigor el 1 de julio de 2018, los sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria foral podrán ejercer la opción por el diferimiento del impuesto en la importación mediante la presentación del correspondiente escrito a través del registro electrónico de la AEAT, regulado mediante Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la AEAT por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la AEAT.

XI.2. INICIO DEL PERIODO EJECUTIVO EN CASO DE AUSENCIA DE DECLARACIÓN

Una de las cuestiones que surgen en la aplicación de este sistema de diferimiento a la importación en el IVA es si la falta de inclusión en la declaración-liquidación correspondiente de IVA, modelo 303, en el supuesto de que el sujeto pasivo haya optado por este sistema, de una cuota de IVA a la importación liquidada por la aduana supone el inicio del periodo ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación.

En la disposición adicional octava del RIVA se dispone que el periodo ejecutivo de las cuotas del IVA a la importación, para aquellos sujetos pasivos que hayan ejercitado la opción por

el sistema de diferimiento del ingreso previsto en el artículo 74.1, se iniciará al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso de la correspondiente declaración-liquidación, respecto de las cuotas liquidadas y no incluidas en la misma por el sujeto pasivo; a tal efecto, se entenderá que las cuotas consignadas en la declaración-liquidación corresponden a las cuotas liquidadas de acuerdo con la fecha de cada una de las liquidaciones, iniciándose por la fecha más antigua correspondiente al periodo (sistema FIFO, «primero en entrar, primero en salir»).

El TEAC se ha pronunciado en relación con esta regla en la Resolución de 28 de septiembre de 2017, RG 1516/2014 (NFJ068079), en recurso de alzada en unificación de criterio para concluir que en aquellos supuestos en los que resulte aplicable el régimen del IVA diferido a la importación previsto en el artículo 167.Dos de la Ley del IVA, la falta de inclusión de una cuota de IVA a la importación liquidada por la aduana en la declaración-liquidación correspondiente de IVA, supone el inicio del periodo ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

Conforme a lo señalado por este órgano revisor, teniendo en cuenta que no es competente para plantear o resolver cuestiones de ilegalidad reglamentaria, debemos distinguir entre cuota ya liquidada, que es lo que se produce en el supuesto examinado (la deuda ha sido liquidada por la aduana, no estando ante una cuota devengada más), y cuota a liquidar por IVA por el propio sujeto pasivo.

Al margen de esta fundamentación, por el tribunal regional se había estimado la reclamación al considerar que se requiere una deuda tributaria que apremiar, lo que solo ocurre cuando no se disponga del derecho a la deducción del impuesto en los términos establecidos en norma con rango de ley, siendo además aplicable la doctrina del TJUE sobre el principio de regularización íntegra.

Ante esta diversidad de posturas, es deseable que se pronuncie la jurisdicción contencioso-administrativa, teniendo en cuenta además los principios inherentes al impuesto, como es el de neutralidad, que deben trasladarse no solo a las cuestiones materiales, sino también a las de gestión del impuesto.

XII. GESTIÓN DEL IMPUESTO. MODELOS DE AUTOLIQUIDACIÓN, CENSALES O INFORMATIVOS

XII.1. ORDEN HFP/1307/2017, DE 29 DE DICIEMBRE

Esta orden modifica la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 y 037 (declaraciones censales); la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre,

por la que se aprueban los modelos 322 y 353 (autoliquidaciones IVA grupo de entidades); y la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 (autoliquidación general IVA).

Hemos hecho referencia ya en otros apartados a las modificaciones de los modelos de autoliquidación de IVA y a los modelos 036 y 037 en relación con el SII y el diferimiento del IVA a la importación; destacando como novedades adicionales las siguientes:

- Se habilitan campos específicos para poder comunicar los sucesores en la declaración de baja del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, en caso de fallecimiento de personas físicas o disolución de entidades. Esta información relativa a sucesores se requiere como consecuencia directa de las disposiciones introducidas al respecto por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de gestión e inspección. La entrada en vigor de esta modificación censal, relativa a la incorporación de la información de sucesores, se producirá a partir del 1 de julio de 2018.
- Se produce una modificación del literal y contenido del apartado correspondiente a teléfonos y direcciones electrónicas. Esta modificación consiste en reducir el contenido de los datos solicitados y la precisión de indicar que el suministro del número de teléfono o la dirección de correo electrónico implican la concesión de la autorización para que los mismos sean utilizados por la AEAT, a los exclusivos efectos de realizar avisos de carácter meramente informativo.

XIII. FACTURACIÓN

El Real Decreto 1075/2017, con entrada en vigor el 1 de enero de 2018, modifica los siguientes preceptos del Reglamento de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012.

XIII.1. AUTORIZACIÓN POR EL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN EN FACTURAS RECTIFICATIVAS

En el artículo 15.4 del Reglamento de facturación se regula en la actualidad la forma general en que se realiza la rectificación de las facturas, mediante la emisión de una nueva factura en la que se harán constar los datos identificativos de las facturas rectificadas y en la forma que se expone en el precepto.

Se establece, sin embargo, la posibilidad de que no se haga constar la identificación de las facturas rectificadas en dos supuestos:

- Cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones.
- En los demás casos en que lo autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT (se suprime ahora el término «rectificadas»), bastando la determinación del periodo al que se refieran.

No se establecía ninguna otra particularidad en cuanto a las facturas rectificativas cuyo procedimiento impone en determinados sectores de actividad verdaderos quebrantos de gestión.

Por ello, se incluye ahora un nuevo párrafo en este artículo 15.4 conforme al que se atribuye al Departamento de Gestión de la AEAT la posibilidad de autorizar procedimientos específicos de rectificación de facturas para determinados sectores de actividad que lo soliciten cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del referido sector, de forma que se dulcifican las reglas de rectificación de las facturas, en la medida en que se justifique por el sector interesado, lo que supone una importante novedad que dará lugar a que concretos sectores soliciten la aplicación de sistemas rectificativos que permitan una gestión más ágil del impuesto, esperando que estas facilidades se extiendan al mayor número de empresarios o profesionales.

Debe tenerse en cuenta que diversos preceptos del reglamento son cuestionables en cuanto a su adecuación a la norma comunitaria, y respecto a este tipo de facturas, el artículo 219 de la Directiva IVA se limita a manifestar que se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial, lo que da un campo de acción amplio a los Estados miembros para regular esta materia de forma que, asegurando la recaudación del impuesto y el conocimiento por parte de la Hacienda Pública, permita agilizar la gestión del cumplimiento de las obligaciones formales en el IVA, lo que permite un margen de maniobra aun mayor a nuestro legislador nacional.

XIII.2. PROCEDIMIENTO DESESTIMATORIO DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DEL REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO, DE GESTIÓN E INSPECCIÓN

En la disposición adicional primera, apartado uno, de este real decreto (que aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria) se establecen los procedimientos que podrán entenderse desestimados por haber vencido el plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa.

Se modifica ahora, por el Real Decreto 1075/2017, el punto 89 de este apartado, para incluir, dentro de los procedimientos tributarios que deben entenderse desestimados, el nuevo procedimiento de autorización de procedimientos especiales de rectificación de facturas, previsto en el artículo 15.4 del Reglamento de facturación, que redacta este real decreto que ahora se comenta.

XIII.3. PLAZO DE REMISIÓN DE LAS FACTURAS RECTIFICATIVAS

El artículo 18 regula esta materia y recoge el plazo de remisión de las facturas a los destinatarios sin distinguir entre facturas originarias (ordinarias o simplificadas) y rectificativas: en el mismo momento de su expedición cuando el destinatario no es empresario o profesional y antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la operación en el caso de que el destinatario sea un empresario o profesional.

Esta no distinción en la remisión de la factura no tenía sentido respecto de las facturas rectificativas, en cuanto que la causa de la rectificación se produce en fecha posterior al devengo y, en numerosas ocasiones, después de transcurrir el plazo señalado en el apartado anterior.

Por ello se recoge ahora, añadiéndose en el anterior precepto, la correspondiente especialidad respecto del plazo de remisión de las facturas rectificativas, que deberán remitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera expedido esta factura.

De esta forma, los plazos de emisión y de remisión de las facturas pueden comprenderse en el siguiente cuadro resumen:

Plazos de emisión y de remisión de las facturas			
Supuesto	Plazo de emisión		Plazo de remisión
Regla general	En el momento de realizarse la operación		Mismo momento de su expedición
Destinatario empresario o profesional, actuando como tal	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo de la operación		
Entregas intracomunitarias de bienes (art. 75.Uno.8.º de la Ley del IVA)	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente		Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo de la operación
Operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja	Regla general	En el momento de realizarse la operación	Mismo momento de su expedición
	Destinatario empresario o profesional, actuando como tal	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya realizado la operación	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera realizado la operación
			.../...

Plazos de emisión y de remisión de las facturas		
Supuesto	Plazo de emisión	Plazo de remisión
.../...		
Facturas rectificativas	Tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido 4 años a partir del devengo del IVA o, en su caso, se produjeron las circunstancias del artículo 80 de la Ley del IVA	Regla general: En el mismo momento de su expedición
		Destinatario empresario o profesional actuando como tal: Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera expedido la factura

XIII.4. FACTURACIÓN POR AGENCIAS DE VIAJES (APDOS. 1, 2, 3, 6 Y 7 DE LA DISP. ADIC. CUARTA)

La modificación del régimen especial del IVA de las agencias de viaje y la entrada en vigor del SII (que garantiza el control de las operaciones de estas empresas que deban suministrar información o se acojan al sistema) lleva consigo que se actualice el sistema de facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes en nombre y por cuenta de otros empresarios o profesionales, para incluir nuevos servicios a los que será aplicable este procedimiento especial de facturación, recogido en la disposición adicional cuarta, que se aplica a prestaciones de servicios en cuya contraprestación intervengan las agencias de viajes como mediadores en nombre y por cuenta ajena.

Las novedades son las siguientes:

- a) No se exige que el destinatario tenga la condición de empresario o profesional, sino que ahora se aplica el sistema cualquiera que sea la condición del destinatario, siempre que solicite a la agencia de viajes la expedición de la factura correspondiente a tales servicios.
- b) Los servicios a los que se aplica este sistema son los siguientes: a) transporte de viajeros y sus equipajes; b) hostelería, acampamento y balneario; c) restauración y *catering*; d) arrendamiento de medios de transporte a corto plazo; e) visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares; f) acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, ferias y exposiciones; g) seguros

de viajes (con anterioridad solo se aplicaba a servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea, respecto de los que la intervención de la agencia de viajes se realizase a través del sistema electrónico de reservas y liquidación gestionado por la «International Air Transport Association», sistema «Billing and Settlement Plan», BSP-IATA).

- c) En cuanto a su contenido, ahora recogerán: a) La indicación expresa de que se trata de una factura expedida por la agencia de viajes al amparo de lo previsto en esta disposición adicional. b) Los datos y requisitos a que se refiere el artículo 6 o, en su caso, el artículo 7. No obstante, como datos relativos al obligado a expedir la factura a que se refiere el apartado 1 c), d) y e) del artículo 6 y el apartado 1 d) del artículo 7 (se añade este último inciso), se harán constar los relativos a la agencia de viajes, y no los correspondientes al empresario o profesional que presta el servicio a que se refiere la mediación. c) Deberán contener una referencia inequívoca que identifique todos y cada uno de los servicios documentados en ellas, así como las menciones a que se refiere el apartado 1 c), d) y e) del artículo 6 del destinatario de las operaciones. Asimismo, estas facturas deberán expedirse en serie separada del resto (se elimina la mención a los billetes en esta letra c).
- d) Se elimina la mención en el apartado 3 sobre servicios «relativos a los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes» para aludir ahora a los servicios «relativos a los servicios que la agencia de viajes preste al destinatario de los mismos».
- e) En la declaración resumen anual consignarán en concepto de compras la información relativa a las prestaciones de servicios en cuya realización intervienen actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena a que se refiere esta disposición, debidamente diferenciada (se elimina la referencia a las «prestaciones de servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea»).