

MODIFICACIONES EN IVA PARA 2015 (I)

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Economista

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

EXTRACTO

La Ley 28/2014 introduce diversas modificaciones en la Ley del IVA, dirigidas a mejorar su técnica legislativa y a facilitar el funcionamiento del impuesto. Las principales modificaciones introducidas se refieren a la no sujeción de los entes públicos cuando actúan a través de otras entidades, a ciertas operaciones inmobiliarias, a las transmisiones de negocios en marcha, a las agencias de viajes, a las operaciones de importación y a la tributación de los servicios prestados a distancia. Asimismo, se modifican otros aspectos, como son el tipo impositivo aplicable a los productos sanitarios, la modificación de la base imponible en los supuestos de impago o el régimen especial de los grupos de entidades.

Palabras claves: Administraciones públicas, negocios en marcha, agencias de viajes, importaciones, grupos de entidades y material sanitario e impagos.

CHANGES IN THE SPANISH VAT LAW 2015 (I)

Francisco Javier Sánchez Gallardo

ABSTRACT

Law 28/2014 introduces some changes in the Spanish VAT Law, intended to improve its technical features and to make easier the functioning of the tax. The main changes relate to the non taxation of public bodies when they act throughout other entities, to certain real state transactions, to the selling of on going concerns, to the tour operators special margin scheme, to imports and to the taxation of certain services provided on a remote basis. Moreover, some other topics are modified, like the tax rate applied to health products, the tax amount and its change in the case of unpaid invoices or the VAT grouping special scheme.

Keywords: Public bodies, on going concerns, tour operators, imports, VAT grouping, health products and non-payments.

Sumario

1. Introducción
2. Modificaciones dirigidas a propiciar un funcionamiento más adecuado del tributo
 - A. No sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos
 - B. Exención de ciertas operaciones inmobiliarias
 - C. Régimen especial de las agencias de viajes
 - D. Liquidación del IVA a la importación
 - E. Nuevas reglas de localización para servicios prestados a distancia y régimen de mini ventanilla única

1. INTRODUCCIÓN

2014 ha sido un año de reformas en materia tributaria, la más importante de las cuales es, sin duda, la que ha dado lugar a la aprobación de la Ley 27/2014, que regula el nuevo Impuesto sobre Sociedades. En lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se refiere, las modificaciones que se han introducido en su normativa reguladora tienen un calado declaradamente menor, no obstante lo cual debe huirse del error de restarles sustantividad, ya que tanto por la dificultad técnica de las materias a las que se refieren como por la relevancia de los sectores a los que afectan, es importante prestarles atención.

Estas modificaciones se incluyen en la Ley 28/2014, que ha modificado la Ley 37/1992, reguladora del IVA, Ley del IVA en lo sucesivo, entre otras, y en el Real Decreto 1073/2014, que ha procedido a revisar los Reglamentos del IVA y de facturación, aprobados, respectivamente, por los Reales Decretos 1624/1992 y 1619/2012.

El número de preceptos en los que han incidido las citadas normas es muy considerable, por lo que hemos procedido a su agrupación, distinguiendo entre medidas dirigidas a procurar un mejor funcionamiento del tributo, medidas cuya pretensión es la lucha contra el fraude y ajustes técnicos en la normativa reguladora del tributo, algunos de ellos de gran trascendencia, como veremos.

2. MODIFICACIONES DIRIGIDAS A PROPICIAR UN FUNCIONAMIENTO MÁS ADECUADO DEL TRIBUTO

A. NO SUJECCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS POR LOS ENTES PÚBLICOS

De las medidas dirigidas a mejorar el funcionamiento del tributo, la primera de ellas es la nueva redacción del artículo 7.8.º de la Ley del IVA, el cual regula la siempre difícil relación entre los entes públicos y el IVA conjuntamente con su artículo 5, del cual es importante no olvidar su incidencia en este contexto.

Quizá merezca la pena hacer un par de comentarios con carácter previo al análisis de las modificaciones que se introducen por la Ley 28/2014.

El primero de ellos sería el **antecedente comunitario** de la no sujeción, que se encuentra, como es sabido, en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, en cuyo detalle no entraremos, pero del que señalaremos que refiere dicha no sujeción a la actuación directa de los entes públicos –descartando su procedencia cuando lo hacen a través de operadores privados– y como autoridad pública –en el

ámbito que les es propio, ajeno al funcionamiento del mercado—, en los términos que reiteradamente ha señalado la jurisprudencia [entre otras, Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, como las de 26 de marzo de 1987, asunto Comisión contra Países Bajos, C-235/85 (NFJ000268), o de 12 de noviembre de 2009, asunto Comisión contra España, C-154/08 (NFJ035917)] y con ella la doctrina. Como cierto corolario de lo anterior, se descarta la aplicación de la citada no sujeción cuando la misma ha de producir distorsiones de la competencia, tanto si la misma opera en perjuicio de terceros como si lo hace en contra del propio ente público. Este antecedente puede ser relevante para contextualizar las modificaciones introducidas en la Ley del IVA.

En segundo lugar, hay que tener presente la razón de ser de la no sujeción, que bien cabe referir al consumo colectivo que se grava en sede de los entes públicos cuando los mismos adquieren bienes y servicios que son usados en el desarrollo de sus funciones públicas, dando lugar, con ello, a la entrega de bienes y servicios de provisión pública. Supuestos en los cuales estos bienes y servicios no admiten la aplicación del principio de exclusión a su provisión o son de uso obligatorio por los ciudadanos, pueden ser buenos ejemplos de lo anterior. En estos casos, la referida no sujeción sustituye al gravamen del consumo que se realiza habitualmente mediante la aplicación del normal procedimiento de repercusión y deducción del IVA soportado por empresarios o profesionales. La no sujeción de las entregas de bienes y servicios realizadas por entes públicos en estos términos, junto con la imposibilidad de deducir por parte de estos el IVA soportado, genera la sustitución de efectos a la que nos referíamos.

Con estos antecedentes, las modificaciones que se han introducido en la norma van dirigidas, como señala la exposición de motivos de la misma Ley 28/2014, a aclarar la aplicación del impuesto a este ámbito de la economía, aunque mucho nos tememos que no han terminado de conseguir su objetivo o al menos en toda la extensión de lo esperado. Centrados en el precepto, los ámbitos en los que se incide son los siguientes:

- a) La delimitación de lo que cabe considerar como Administración pública (esta es la terminología que se ha pasado a utilizar) a estos efectos.
- b) La actuación de las Administraciones públicas a través de entes instrumentales (después delimitaremos mejor este concepto).
- c) La situación específica de los medios de comunicación públicos.

En lo que se refiere a la delimitación subjetiva de lo que se debe considerar como **Administración pública** a estos efectos, la norma lo detalla de manera expresa, recibiendo este calificativo las siguientes:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las universidades públicas y las agencias estatales.

ámbito que les es propio, ajeno al funcionamiento del mercado—, en los términos que reiteradamente ha señalado la jurisprudencia [entre otras, Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, como las de 26 de marzo de 1987, asunto Comisión contra Países Bajos, C-235/85 (NFJ000268), o de 12 de noviembre de 2009, asunto Comisión contra España, C-154/08 (NFJ035917)] y con ella la doctrina. Como cierto corolario de lo anterior, se descarta la aplicación de la citada no sujeción cuando la misma ha de producir distorsiones de la competencia, tanto si la misma opera en perjuicio de terceros como si lo hace en contra del propio ente público. Este antecedente puede ser relevante para contextualizar las modificaciones introducidas en la Ley del IVA.

En segundo lugar, hay que tener presente la razón de ser de la no sujeción, que bien cabe referir al consumo colectivo que se grava en sede de los entes públicos cuando los mismos adquieren bienes y servicios que son usados en el desarrollo de sus funciones públicas, dando lugar, con ello, a la entrega de bienes y servicios de provisión pública. Supuestos en los cuales estos bienes y servicios no admiten la aplicación del principio de exclusión a su provisión o son de uso obligatorio por los ciudadanos, pueden ser buenos ejemplos de lo anterior. En estos casos, la referida no sujeción sustituye al gravamen del consumo que se realiza habitualmente mediante la aplicación del normal procedimiento de repercusión y deducción del IVA soportado por empresarios o profesionales. La no sujeción de las entregas de bienes y servicios realizadas por entes públicos en estos términos, junto con la imposibilidad de deducir por parte de estos el IVA soportado, genera la sustitución de efectos a la que nos referíamos.

Con estos antecedentes, las modificaciones que se han introducido en la norma van dirigidas, como señala la exposición de motivos de la misma Ley 28/2014, a aclarar la aplicación del impuesto a este ámbito de la economía, aunque mucho nos tememos que no han terminado de conseguir su objetivo o al menos en toda la extensión de lo esperado. Centrados en el precepto, los ámbitos en los que se incide son los siguientes:

- a) La delimitación de lo que cabe considerar como Administración pública (esta es la terminología que se ha pasado a utilizar) a estos efectos.
- b) La actuación de las Administraciones públicas a través de entes instrumentales (después delimitaremos mejor este concepto).
- c) La situación específica de los medios de comunicación públicos.

En lo que se refiere a la delimitación subjetiva de lo que se debe considerar como **Administración pública** a estos efectos, la norma lo detalla de manera expresa, recibiendo este calificativo las siguientes:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las universidades públicas y las agencias estatales.

- d) Cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, dependientes de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

Con esta dicción, que es transposición prácticamente literal del segundo párrafo del artículo 7.8.º de la Ley del IVA, se especifica con claridad la referencia de la no sujeción a las operaciones realizadas por las Administraciones públicas territoriales y por el resto de entidades vinculadas a las mismas con funciones claramente públicas, ello en relación con las operaciones realizadas con contraprestación o a cambio de una contraprestación de naturaleza tributaria, como así ha sido desde la implantación del IVA en nuestro país.

En esta relación hay dos **elementos** que, sin embargo, resultan **llamativos**:

- 1.º La consideración como Administraciones públicas de las universidades públicas, siendo que su actividad es, en gran medida, comparable a la de las universidades privadas. Bien es cierto que el artículo 13.2 de la Directiva 2006/112/CE permite a los Estados comunitarios establecer la no sujeción de las actividades que la misma directiva exime, como es el caso de la enseñanza [art. 132.1 i)] cuando se realizan por entes públicos, pero salvo que se pretenda establecer alguna particularidad para las universidades públicas respecto a las privadas que vaya más lejos de lo que sería la aplicación de la exención de los servicios docentes en términos de equivalencia, es llamativa la referencia que se hace a las mismas.
- 2.º La mención de las entidades con funciones de control sobre sectores de la actividad, que en lo que se refiere a las citadas funciones de control puede tener sentido, pero que se configura en la norma en unos términos de amplitud que podrían conducir a conclusiones fuera de toda lógica.

La misma norma indica que no tendrán la consideración de Administraciones públicas las **entidades públicas empresariales** estatales y los **organismos asimilados** dependientes de las comunidades autónomas y entidades locales. Esta especificación, introducida en la tramitación parlamentaria del precepto, puede dificultar su comprensión.

Una de las modificaciones introducidas en la nueva redacción del artículo 7.8.º de la Ley del IVA es la desaparición de la referencia que se hacía en él a la actuación de los entes o Administraciones públicas a través de entidades mercantiles o empresas públicas, desaparición que, en consonancia con la relativa ampliación que se ha hecho a su actuación indirecta, bien podía interpretarse como indicativo de que la forma en la que se produjese la actuación del ente público, sin más, no era determinante de su sujeción al impuesto o no. De este modo, actividades desarrolladas por entes públicos a través de entidades personificadas, mercantiles o no, en cuanto se mantuviesen en la esfera de lo público, sin intervención privada, y supusieran una actuación como autoridad pública, habrían de considerarse no sujetas al impuesto, con la única restricción de la no distorsión de la com-

petencia [supuesto que la misma se refiriese a actividades que determinan el ejercicio de algún tipo de autoridad pública, y no por referencia a cualquier supuesto en el que se produzca una actuación de privados, como parece indicar la reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de noviembre de 2014 (NFJ056742), que interpretada en sus términos literales, podría conducir a la sujeción de actividades desarrolladas directamente por Administraciones públicas con el único argumento de que otras han decidido su provisión privada, al margen de su naturaleza, lo cual ha de considerarse exagerado].

Esta interpretación, que es plenamente coherente con el principio de neutralidad, difícilmente se compadece con la exclusión que hace la norma para las entidades públicas empresariales, que se efectúa sin más referencia que la formal, esto es, que la circunstancia de que la entidad de que se trate venga configurada como pública empresarial. Operaciones o actividades desarrolladas en condiciones equivalentes no deberían divergir en su tratamiento por la mera circunstancia de que la Administración pública territorial competente haya decidido su provisión de uno u otro modo.

Sea como fuere, el caso es que entidades públicas empresariales están excluidas de la no sujeción que establece la norma para las operaciones realizadas por Administraciones públicas (y cabe entender que igualmente de la no sujeción que analizaremos a continuación para las operaciones realizadas por las entidades instrumentales de las que pudieran ser destinatarias).

Delimitado el perímetro subjetivo de lo que cabe considerar como Administraciones públicas, la no sujeción de las operaciones realizadas por estas cuando su actuación se produce sin contraprestación o a cambio de una contraprestación de naturaleza tributaria se mantiene en los mismos términos que hasta 31 de diciembre de 2014. A este respecto, haremos un par de comentarios adicionales:

- 1.º No olvidemos que la posible no sujeción de las operaciones realizadas por las Administraciones públicas puede venir dada tanto por la aplicación del artículo 7.8.º de la Ley del IVA como de su artículo 5. Dicho con otras palabras, la referida no sujeción puede deberse a la ausencia de contraprestación, a su naturaleza tributaria, o la consideración de la misma como realizada al margen de cualquier tipo de actividad que se pueda entender como empresarial o profesional. Así se desprende de la interpretación sistemática de la Ley del IVA y ha sido indicado igualmente por el TJUE en Sentencias como la de 26 de junio de 2007, asunto Hutchison 3G UK y otros, C-369/04 (NFJ028751).

Operaciones realizadas por Administraciones públicas en el desarrollo de actividades en las que no se pueda considerar que están actuando como empresarias o profesionales han de ubicarse extramuros del ámbito de aplicación del tributo, resultando, por tanto, no sujetas al impuesto, y ello incluso en la hipótesis de que se obtenga una contraprestación por ellas y esta sea no tributaria.

- 2.º La forma en la que la Ley del IVA concreta la actuación como autoridad pública que establece la Directiva 2006/112/CE es, cuanto menos, peculiar, ya que la refiere a la ausencia de contraprestación o a la naturaleza tributaria de la misma, caso de que exista. Esta referencia es llamativa no tanto por el ámbito al que se

refiere como por la existencia de operaciones que, en aplicación de la directiva muy probablemente habrían de considerarse no sujetas pero que, conforme a la norma interna, reciben un tratamiento distinto. Tal es el caso, sin entrar en mayores detalles, de las operaciones retribuidas mediante precios públicos (y que no parece fácil resolver apelando al concepto de empresario o profesional sin más).

El segundo ámbito en el que ha incidido la norma es el que probablemente ha tenido más peso en la modificación introducida; se trata de la aplicación del IVA a los denominados muchas veces como **entes instrumentales** o, con algo más de precisión, las entidades de las que se sirven las Administraciones públicas para el aprovisionamiento de ciertos servicios públicos.

La evolución que se ha producido en relación con dichas entidades, y que ha desembocado en la modificación de la ley que nos proponemos analizar, merece cierto comentario.

De este modo, la originaria Ley del IVA, Ley 30/1985, nada decía sobre el particular, siendo el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 2028/1985, el que establecía la sujeción al impuesto en todo caso de las operaciones en las que los entes públicos actuasen por medio de empresa privada, mixta o, en general, de entidades mercantiles. Esta mención fue incorporada, tal cual, a la Ley 37/1992, dotándose del adecuado rango legal a partir de su entrada en vigor, el 1 de enero de 1993.

En la aplicación de un tributo que se supone neutral y que no atiende, o se supone que no lo hace, a meras cuestiones formales, esta sujeción en todo caso para operaciones realizadas frente a terceros resultaba cuestionable, pero coherente con la reputación en todo caso como empresario o profesional de las entidades mercantiles que establecía la Ley del IVA hasta finales de 2008. En el ámbito interno, esto es, en relación con las operaciones realizadas entre estas entidades y las Administraciones públicas que las habían constituido, la referida sujeción daba lugar a disfunciones completamente carentes de sentido. Estas disfunciones dieron lugar a la creación, por parte de la Dirección General de Tributos, DGT en lo sucesivo, de la denominada «doctrina del órgano técnico jurídico», expresada en un número considerable de consultas y en la que el Centro Directivo vino a situar extramuros del impuesto las operaciones realizadas entre dichas entidades y sus Administraciones públicas accionistas, considerándolas no sujetas al tributo, a la vez que se excluía el derecho a la deducción del IVA soportado en relación con las mismas.

Esta construcción, que se podía considerar acorde con el espíritu del impuesto, pero que no tenía fácil encaje en la interpretación literal de la norma, fue discutida por el Tribunal Supremo, que, comenzando por la importante Sentencia de 16 de mayo de 2011 (NFJ044368), apeló en exclusiva a la dicción literal de la norma para señalar la sujeción en todo caso de estas operaciones. Esta dialéctica entre las opiniones administrativa y jurisdiccional se pone de manifiesto en el concienzudo informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 6 de julio de 2012.

La norma que ahora comentamos viene a intentar **poner orden en todo este embrollo**, aunque mucho nos tememos que sin terminar de afrontar la múltiple variedad de situaciones que se puede presentar.

Aunque no sea el orden que sigue la norma, quizá sea ilustrativo comenzar por el segundo de los párrafos que se dedica a esta cuestión, que es el cuarto del artículo 7.8.º de la Ley del IVA, conforme al cual no estarán sujetos al impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, TRLCSP en lo sucesivo, a favor de las Administraciones públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

Los **elementos** en los que se puede descomponer el análisis de este supuesto de no sujeción son los siguientes:

- a) Su referencia en exclusiva a prestaciones de servicios.
- b) La delimitación de las entidades cuyas prestaciones han de considerarse no sujetas.
- c) La identificación de los destinatarios en los que puede incidir esta no sujeción.

La **referencia objetiva** de la norma de no sujeción es clara; se limita exclusivamente a prestaciones de servicios, quedando fuera de la misma operaciones que hayan de considerarse como entregas de bienes. Más allá de lo chocante que pueda resultar esta discriminación, que sin duda trae causa de la forma en la que se había delimitado la doctrina del órgano técnico jurídico, a la que antes ya hicimos referencia, y que con el adecuado soporte normativo bien se podía haber ampliado, lo que en términos prácticos es más relevante es la adecuada delimitación entre unas y otras operaciones, partiendo para ello de lo dispuesto en los artículos 8 y 11, reguladores, respectivamente, de ambas modalidades del hecho imponible.

Esta distinción puede resultar especialmente dificultosa en el ámbito de los contratos de ejecución de obra inmobiliaria, en los cuales hay que contar con elementos tales como el coste de los bienes aportados por el contratista o su calificación como de construcción o rehabilitación de edificaciones. En casos en los que la obra se realice fundamentalmente con medios ajenos, el impacto final para la Administración pública contratante ha de ser el aproximadamente mismo, ya que sea en forma de cuotas soportadas por el ente instrumental no deducibles como consecuencia de la no sujeción, sea como cuotas repercutidas a la Administración en caso contrario, el montante de IVA que habrá de soportar la Administración será muy aproximadamente equivalente. En el entendido de que dichas cuotas no son deducibles para esta, como decíamos, no debería haber una diferencia sustancial entre la carga tributaria soportada en uno y otro caso.

Por el contrario, en supuestos en los que los referidos medios instrumentales usen recursos humanos propios en la realización de las obras, el impacto que pueden sufrir las Administraciones públicas en función de la calificación de los trabajos puede diferir muy considerablemente.

Al margen de estas disquisiciones, lo que se establece con claridad es que prestaciones de servicios que cumplan los requisitos subjetivos que analizaremos a continuación pasan a calificarse como no sujetas al impuesto, tal y como había indicado la DGT y el Tribunal Supremo no había terminado de compartir.

Las entidades cuyos servicios pueden calificarse no sujetos por mor de la norma que comentamos se definen por referencia a la norma sobre contratación administrativa. De este modo, el **perímetro subjetivo** de la no sujeción se delimita mediante un doble requisito:

- a) Las entidades a las que resulta aplicable han de ser entidades de las referidas en el artículo 3.1 del TRLCSP.
- b) Dichas entidades deben estar participadas al 100% por las Administraciones públicas.

El citado artículo 3.1 del TRLCSP cita, señalándolos como integrantes del sector público, los siguientes entes, organismos y entidades:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las universidades públicas, las agencias estatales y cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo, incluyendo aquellas que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.
- d) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de entidades de las mencionadas en las letras a) a f) del presente apartado sea superior al 50%.
- e) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren el artículo 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y la legislación de régimen local.
- f) Las fundaciones que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o cuyo patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50% por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.
- g) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.
- h) Cualesquiera entes, organismos o entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creados específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil, siempre que uno o varios sujetos pertenecientes al sector público financien mayoritariamente su actividad, controlen su gestión, o nombren a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia.
- i) Las asociaciones constituidas por los entes, organismos y entidades mencionados en las letras anteriores.

Huelga señalar la amplitud de una norma que, amén de las redundancias con el mismo artículo 7.8.º de la Ley del IVA, que probablemente encuentra aquí su fuente, delimita un sector público de variado espectro, como por otra parte corresponde a una ley que pretende disciplinar la contratación pública.

De las entidades a las que se refiere el precepto, las de mayor interés son las relacionadas en las letras d), f) y h), por lo que atañe a su calificación como entes instrumentales, esto es, de entes constituidos al objeto de desarrollar determinadas funciones o actividades que, ejecutadas directamente por la Administración pública, en muchas ocasiones se enfrentan a dificultades derivadas de la falta de agilidad que puede tener la Administración territorial en su normal funcionamiento.

Hay que tener en cuenta, no obstante, la ampliación de contenido que supone el no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, en todo caso que sean de titularidad íntegramente pública, como reza expresamente la exposición de motivos de la norma, con lo que se abre la puerta a que diversas Administraciones públicas constituyan entes instrumentales para la prestación de servicios y los mismos hayan de considerarse no sujetos al impuesto, ello en los términos que analizaremos a continuación.

Esta relativa amplitud, sin embargo, se corrige por la Ley del IVA, que requiere a los efectos de la no sujeción que las Administraciones públicas ostenten la titularidad íntegra de las referidas entidades, requisito que puede suscitar problemas en la interpretación de la norma.

De entrada, hay que tener en cuenta la incoherencia que supone respecto a la norma sustantiva de la que probablemente el precepto trae causa, que en cualquiera de los supuestos que se ha relacionado señala como suficiente una participación mayoritaria para que opere la atribución de la condición de entidad integrante del sector público.

Si la norma de no sujeción que comentamos se supone que ha de ser la transposición a la Ley del IVA de la relativa *vis expansiva* que tiene el TRLCSP, no se entiende el por qué de esta diferencia, todavía más cuando la misma fue introducida en el trámite parlamentario (el Proyecto de Ley aprobado por el Gobierno no podía ser objeto de reproche alguno en este punto), de donde cabe deducir que la diferencia es debida a la voluntad del legislador, que así ha querido que resulte. Sea como sea, el caso es que, de las entidades que cita el referido artículo 3.1 del TRLCSP, únicamente aquellas que estén participadas al 100% por las Administraciones públicas serán tales que sus servicios, o parte de ellos, resulten no sujetos al impuesto. Hasta aquí la parte más fácil del análisis.

Como anunciábamos, el punto más controvertido de la norma de no sujeción que analizamos es la **especificación de los destinatarios** a los que pueden afectar la norma, debiendo especificarse si la no sujeción es aplicable exclusivamente a los servicios prestados a la Administración pública titular íntegra de la entidad que presta el servicio o si cabe su extrapolación a otros supuestos. Esta es una cuestión que no admite una contestación fácil.

Si atendemos a la dicción del precepto, el mismo refiere la no sujeción a los servicios prestados por este tipo de entidades «a favor de las Administraciones públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones públicas ostenten

la titularidad íntegra de los mismos». La duda viene dada por el alcance que haya de darse a las demás entidades que, junto con las Administraciones públicas de las que dependan las entidades prestadoras de los servicios, son acreedoras a la no sujeción y, más concretamente, si la referencia a «otra íntegramente dependiente» ha de entenderse como relativa a cualquier tipo de entidad o únicamente a Administraciones públicas que sean dependientes de la Administración pública que tiene la titularidad de la entidad prestadora. A título de ejemplo, lo que se cuestiona es si los servicios prestados por una entidad mercantil de capital cien por cien público a otra entidad mercantil igualmente de capital cien por cien público, ambas contratadas por la misma Administración pública, pueden y deben considerarse no sujetos al impuesto.

La norma que comentamos no distingue, por lo que bien podríamos acudir al aforismo *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, concluyendo que no procede hacer distinción en la conclusión, y admitiendo una aplicación relativamente amplia de la norma.

Más dudosa resulta la cuestión desde la perspectiva de la exposición de motivos de la Ley 28/2014, que señala que: «la no sujeción se aplicará 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». La dicción que transponemos parece inducir una interpretación más limitada de la norma de no sujeción, limitada a servicios prestados a las Administraciones públicas, no en otro caso, admitiéndola tanto cuando los mismos son prestados a la que ostenta la titularidad de la entidad prestadora como cuando tienen como destinatarios a otras Administraciones públicas, aunque a condición de que sean dependientes de la anterior. Entidades que estén excluidas de la condición de Administraciones públicas parece que se excluyen igualmente del perímetro de la no sujeción que analizamos.

Llegados a este punto, y más allá de la dicción de la norma y de su exposición de motivos, quizá merece la pena indagar un tanto en la *ratio legis* tanto de la doctrina del órgano técnico jurídico como de la relativa legalización que se ha acometido de la misma.

En una primera aproximación, bien se podría pensar que la citada razón de ser se encuentra en la extensión a las citadas entidades del mismo tratamiento que se prescribe para las Administraciones públicas, siendo que cuando las mismas vienen a cumplir los requisitos que ha establecido la jurisprudencia, actuación directa por el ente público y en tanto que autoridad pública, lo que procede es su no sujeción. De ser este el caso, no se entiende que la equiparación con los entes públicos dependa de la condición del destinatario, por más que en la construcción previa de la norma lo lapidario de la misma dificultara, cuando no impedía, que dicha equiparación desplegara sus efectos extramuros del ámbito interno de la Administración pública y de sus entidades dependientes.

En esta idea, la no sujeción que comentamos debería operar tanto en los servicios prestados a las Administraciones públicas titulares de las entidades prestadoras de los mismos como en el resto de servicios prestados por las mismas, con la única restricción de la no distorsión de la competencia, expresamente dispuesta en la Directiva 2006/112/CE y que sigue sin constar en la norma interna.

Alternativamente, se podría entender que la regla de no sujeción encuentra su fundamento no ya en el artículo 13 de la Directiva, sino en el 11, regulador, por así decirlo –su parquedad no

parece que permita decir que realmente lo regula—, del régimen de grupos de IVA y que, después de las sentencias del pasado año, debería ser aplicable en este ámbito de la actividad como en cualquier otro, aunque no parezca ser esta la idea de nuestro legislador.

La no sujeción de operaciones realizadas entre entidades jurídicamente independientes pero estrechamente vinculadas en órdenes diversos bien podría sustentarse en esta norma, que es facultativa para los Estados comunitarios y de la que estos pueden hacer uso configurándola como igualmente facultativa para sus contribuyentes, como ocurre en nuestro país, o de manera obligatoria para ciertos supuestos, como se hace en otros.

De ser este caso, llegaríamos a la misma conclusión, por cuanto la actuación *ad intra* habría de calificarse como no sujeta al impuesto, incluyendo dentro de su ámbito al conjunto de entidades que formase parte de este especial grupo de entidades, pero *ad extra* habría de ser el grupo, en este caso público, quien actuase (todo ello en el contexto de un régimen de grupos que se adecuase de manera más fidedigna a lo que dispone la Directiva). De nuevo con el límite de la interdicción de la distorsión de la competencia, la conclusión a la que habría de llegarse es la de una aplicación mucho más amplia de lo que parece haber en la *voluntas legislatoris*.

En última instancia, lo que subyace a estas consideraciones es la aplicación pura y simple del principio de neutralidad o igualdad de trato, que difícilmente se compadece con una norma que parece querer que la forma en la que se provisionan los servicios públicos—directamente por las Administraciones públicas o indirectamente a través de entidades que la propia norma administrativa califica como integrantes del sector público— no interfiera en su régimen de tributación por IVA.

Hemos dejado para después el comentario al cuarto párrafo del artículo 7.8.º de la Ley del IVA porque su contextualización parece más fácil a la luz de los comentarios anteriores. De este modo, la no sujeción que venimos analizando se extiende a los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1 n) y 24.6 del TRLCSP la condición de **medio propio instrumental** y servicio técnico de la Administración pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

De estos preceptos, el primero se limita a excluir, aunque con ciertas cautelas, estas encomiendas de gestión del ámbito de aplicación de la citada norma. La delimitación de lo que ha de considerarse como medio propio se hace por el citado artículo 24.6, que señala que «los entes, organismos y entidades del sector público podrán ser considerados medios propios y servicios técnicos de aquellos poderes adjudicadores para los que realicen la parte esencial de su actividad cuando estos ostenten sobre los mismos un control análogo al que pueden ejercer sobre sus propios servicios. Si se trata de sociedades, además, la totalidad de su capital tendrá que ser de titularidad pública».

El mismo precepto especifica que el citado control análogo se entenderá que concurre cuando los poderes adjudicadores ostentan sobre un ente, organismo o entidad, un control análogo al que tienen sobre sus propios servicios y puedan conferirles encomiendas de gestión que sean de ejecución obligatoria para ellos, de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el encomendante, y cuya retribución se fije por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que dependan.

Esta condición de medio propio y servicio técnico deberá reconocerse expresamente por la norma que cree las entidades respectivas o por sus estatutos, que habrán de determinar las entidades respecto de las cuales tienen esta condición y precisar el régimen de las encomiendas que se les puedan conferir o las condiciones en que podrán adjudicárseles contratos, lo que determinará para ellas la imposibilidad de participar en licitaciones públicas convocadas por los poderes adjudicadores de los que sean medios propios, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas.

En casos en los que los medios propios instrumentales presten sus servicios a las Administraciones públicas que los controlen, la no sujeción que venimos comentando no parece que haya de suscitar mayores dudas. En otro supuesto, esto es, en aquellos casos en los que los servicios prestados puedan tener otros destinatarios, serían trasladables las mismas reservas que se han expuesto para el resto de entidades a las que se refiere el artículo 3.1 del TRLCSP.

La no sujeción que venimos analizando se completa, como podría parecer lógico, con la **no deducción** del IVA soportado por los bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones no sujetas.

En el caso de entidades que únicamente realicen este tipo de operaciones, esta no deducción parece que habría de ser completa, por lo que, a salvo del comentario que haremos más adelante, no deberían suscitarse mayores dudas. Más complejo es el supuesto de las entidades que junto con estas operaciones no sujetas realizan otras que sí puedan estarlo por razón de su naturaleza o destinatarios. Esta situación se analiza por un nuevo precepto, que es el artículo 93.cinco de la Ley del IVA (aunque si de afectación parcial se trata, quizá hubiera sido más adecuado el 95), conforme al cual los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de la Ley del IVA podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo, prescribe la norma, salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

El mismo precepto indica que el cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No se especifica en la norma el criterio que cabe utilizar a estos efectos, limitándose a exigir que sea razonable y homogéneo. Obvio resulta señalar que una atribución proporcional a las cifras de ingresos correspondientes a unas y otras operaciones podría considerarse como uno de estos criterios; sin embargo, nada impide la utilización de otros, a condición de que alberguen las notas de razonabilidad y homogeneidad que acabamos de señalar [la referencia a la Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2008, asunto *Securenta*, C-437/06 (NFJ027750), es obligada].

En la hipótesis de que atendamos a las cifras relativas de negocio, hay un matiz que es importante que tengamos en cuenta, que es la incidencia que puede tener a estos efectos la percepción

de subvenciones o, más en general, de ingresos que no puedan ser considerados contraprestación de las operaciones.

Si de lo que se trata es de determinar la utilización de los bienes y servicios adquiridos por entidades que a la vez realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que no lo están por mor de la no sujeción que establece el artículo 7.8.º de la Ley del IVA, lo que estamos procurando es la concreción de la afectación a unas y otras actividades. En esta concreción, las contraprestaciones correspondientes a unas y a otras bien puede utilizarse como criterio para la atribución proporcional que pretendemos. En esta tarea, ingresos que no puedan considerarse contraprestación, o parte de ella, de las operaciones deberían quedar al margen de este cálculo.

No hace falta decir que de lo que estamos avisando en el párrafo anterior es de la tentación de acudir de nuevo al recurso de la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata, aspecto sobre el cual el TJUE ya estableció su criterio hace años y sobre el que no vamos a volver (a pesar de que la dicción del precepto que se incluía en el Proyecto de Ley que aprobó el Gobierno bien puede pensarse que iba en esta línea). Sobre este tema volveremos después.

La norma que comentamos incluye un inciso adicional, conforme al cual no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de la Ley del IVA.

En una primera lectura, la norma podría considerarse coherente; sin embargo, en determinados contextos, en los que los sujetos pasivos duales acudan a criterios generales para la determinación de su IVA deducible, puede dificultar su aplicación práctica. Es algo así como si a contribuyentes que aplican la regla de prorrata general se les indicase que en todo caso las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones no generadoras del derecho a la deducción están excluidas del derecho a la deducción, exclusión más propia de la regla de prorrata especial. Sea como fuere, el mandato de la norma es claro.

Finalmente, hemos de hacer referencia a la modificación que se ha introducido por referencia a las **televisiones públicas** y que aprovecharemos para indicar una última fuente de controversias. Efectivamente, a la letra l) del artículo 7.8.º de la Ley del IVA se le ha añadido un inciso, conforme al cual: «A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público».

El inciso de nuevo cuño acompaña una disposición en la que se establece la sujeción en todo caso de las actividades comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, pareciendo ser la *voluntas legislatoris* la calificación como sujetas al impuesto de las citadas actividades generadoras de ingresos publicitarios o susceptibles de su generación.

La controversia existente en relación con estas organizaciones es pública, como también lo es el criterio de la Administración tributaria, expresado en el Informe de 22 de julio de 2014, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección

de la AEAT, que entiende que en su actuación hay que considerar que concurren dos ámbitos de actividad, uno empresarial, que es el que da lugar a la obtención de ingresos por la prestación de servicios publicitarios, y otro público, no sujeto al impuesto, en el que las mismas actúan como Administraciones públicas, no sujeto al impuesto, lo que determina la no deducibilidad del IVA proporcionalmente correspondiente a este segundo.

La modificación legal que referimos parece querer enmendar esta situación, señalando la condición empresarial en todo caso de la actividad desarrollada por estas organizaciones, aunque habrá que estar a la doctrina administrativa, si la hay, o a la reacción de los tribunales, tanto en lo que se refiere a la situación existente a partir del 1 de enero de 2015 como en cuanto a los ejercicios anteriores.

Aprovecharemos la polémica existente en relación con las televisiones públicas para ilustrar el último de los comentarios que haremos en este análisis, relativo a la dificultad, en muchas ocasiones, de determinar cuándo hay realmente una prestación de servicios que pueda dar lugar a los efectos que ya hemos analizado, básicamente, la limitación en el derecho a la deducción que establece el nuevo artículo 93.cinco de la Ley del IVA, y cuándo lo que se produce es pura y llanamente la concesión de algún tipo de auxilio financiero por parte de la Administración para ayudar al sustento de determinadas actividades que se pretende incentivar. Este auxilio, que en muchas recibe la forma de subvención, no puede, por sí misma, limitar el derecho a la deducción, como ya sabemos, por lo que la determinación de cuándo existe realmente la citada prestación de servicios y cuándo no resulta trascendental, cuestión que trasciende con mucho de las pretensiones de estas páginas.

B. EXENCIÓN DE CIERTAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

El segundo de los ámbitos en los que ha incidido la Ley 28/2014 es el de las operaciones inmobiliarias, de nuevo con la pretensión de mejorar su funcionamiento aunque, como es casi imposible de evitar en este tributo, con efectos colaterales que pueden ser relevantes.

Las modificaciones que se han introducido en materia de exenciones inmobiliarias son tres:

- a) La revisión de la no exención de las entregas de terrenos.
- b) La exención de las operaciones realizadas por las juntas de compensación no fiduciarias.
- c) La renuncia a la exención.

El artículo 20.uno.20.º de la Ley del IVA establece la exención de las entregas de **terrenos rústicos** y demás que no tengan la condición de edificables, excluyendo de esta condición los calificados como solares por una Ley urbanística derogada en 1998 (omitiremos cualquier tipo de comentario respecto al anacronismo de la susodicha) y, desde el 1 de enero de 2015 sin distinción, también los urbanizados o en curso de urbanización, aunque no tengan aquella condición.

El cambio que se ha introducido ha sido la supresión de un requisito que establecía la norma y que resultaba de todo punto improcedente, como era el de que las entregas de terrenos urbanizados, o en curso de urbanización, únicamente se excluían de la exención cuando eran realizadas por los promotores de la urbanización, no así en otro caso. La eliminación de este requisito, que no hacía sino dificultar lo que ha de ser la aplicación del régimen normal de tributación que habría de corresponder a estas operaciones, y así lo ha indicado hasta el mismo TJUE [la Sentencia del TJUE de 28 de marzo de 1996, asunto Gemeente Emmen, C-468/93 (NFJ004366), es lapidaria], debe valorarse positivamente, aunque quizá no tanto el resultado final del precepto.

Así, desde el 1 de enero de 2015, se sitúan extramuros de la exención cualesquiera entregas de terrenos para las cuales puede entenderse iniciado el proceso urbanístico, tanto si están todavía en curso de urbanización como si la urbanización ha concluido ya o han alcanzado la condición de solares. En estos términos, y sin entrar en la polémica de cuándo debe considerarse iniciado el proceso urbanístico –el Tribunal Supremo ya se ha ocupado de ello, aunque sin especial tino– podría haberse simplificado la dicción del precepto indicando la exención de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables y excluyendo directamente de la exención los terrenos en curso de urbanización o ya urbanizados (sin perjuicio de la referencia a los destinados a viales de uso público, parques o jardines públicos).

La segunda modificación operada en este ámbito ha sido la supresión de la exención aplicable a las aportaciones y adjudicaciones realizadas por juntas de compensación no fiduciarias –de otro modo no cabe la existencia de estas operaciones–, artículo 20.uno.21.º de la Ley del IVA, que se ha derogado. Esta supresión, que en el caso de terrenos dirigidos a su promoción empresarial no suscita mayores problemas, trae consigo el importante problema de que los propietarios de terrenos que los urbanicen de este modo para consumo propio han de soportar un tributo que, en vigencia de la exención, podía ser inferior.

Finalmente, hemos de hacer referencia a la flexibilización de las condiciones de **renuncia a la exención**, para la cual, desde el 1 de enero de 2015, se ha dejado de exigir la plena deducibilidad del IVA soportado por los adquirentes de los inmuebles. La no exacción de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en estos supuestos, junto con la aplicación de la inversión del sujeto pasivo y la plena neutralidad del impuesto en estas operaciones, que ya ni siquiera es necesario financiar, se han completado con esta flexibilización, configurando la renuncia como un régimen de tributación de las transmisiones de inmuebles que propicia su realización.

En supuestos en los que el adquirente tiene pleno derecho a la deducción del IVA soportado, los comentarios que se han hecho en el párrafo anterior son plenamente operativos, sin que se precisen de mayores disquisiciones. La novedad que se añade desde el 1 de enero de 2015 es que la renuncia es igualmente factible aunque por el destino previsible del inmueble, el IVA satisfecho en la compra no sea plenamente deducible. Esta no deducibilidad plena puede venir dada por la aplicación de la regla de prorrata en cualquiera de sus modalidades o por la no afectación completa del inmueble a las actividades de su adquirente, de ahí la cierta complejidad que tiene la redacción del precepto, pero en cualquier caso es obvia la voluntad del legislador; cualquier entrega de inmuebles

que hubiera de resultar exenta admitirá renuncia si el adquirente es empresario o profesional y puede deducir aunque solo sea una parte del IVA que la grave. En buena lógica, la decisión por la renuncia se tomará en atención a consideraciones tales como los tipos aplicables a los diferentes impuestos que graven la operación (IVA, TPO o la cuota variable del impuesto sobre actos jurídicos documentados) y la capacidad para la deducción del IVA soportado, en su caso, que tenga el adquirente.

C. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES

El tercer ámbito de la actividad sobre el que el legislador ha puesto sus ojos es el sector turístico, con modificaciones que vienen motivadas por la existencia de una Sentencia del TJUE de indudable trascendencia, pero que van algo más allá de lo que imponía la misma.

La **sentencia** a la que nos referimos es la **de 26 de septiembre de 2013**, asunto C-189/11 (NFJ051889), Comisión contra España, recaída en el recurso directo interpuesto contra nuestro país por la Comisión.

El primer aspecto que se suscitó ante el TJUE fue si la aplicación del régimen especial ha de limitarse a las operaciones en las que el viaje se vende al viajero o cliente final, como era la pretensión de la Comisión, o también es procedente en cualquier operación en la que se cumplan los requisitos correspondientes –mediación en nombre propio y adquisición de bienes o servicios a otros empresarios o profesionales–, con independencia de que el cliente o adquirente del viaje sea el viajero o sea una persona o entidad distinta, como pretendía España.

El TJUE recordó la finalidad del régimen especial, consistente en facilitar la aplicación del IVA a agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos, ya que: «la aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad» (apdo. 58). De igual modo, el régimen especial: «pretende repartir los ingresos por recaudación del impuesto de manera equilibrada entre los Estados miembros, garantizando, por una parte, asignar los ingresos por IVA correspondientes a cada servicio individual al Estado miembro en que finalmente se disfruta y, por otra parte, asignar los derivados del margen de la agencia de viajes al Estado miembro en que se encuentra establecida» (apdo. 59).

Con base en estas premisas, el TJUE señaló que el criterio basado en la aplicación del régimen especial cuando se media en nombre propio frente al cliente, aunque este no sea el viajero, era el más adecuado para la consecución de estos objetivos: «En efecto, cuando un operador organiza un viaje combinado y lo vende a una agencia de viajes que lo revende a su vez a un consumidor final, es el primer operador quien asume la tarea de unir varias prestaciones adquiridas de diversos terceros sujetos pasivos del IVA. A la vista de la finalidad del régimen especial de las agencias de viajes, es necesario que dicho operador pueda acogerse a normas de IVA simplificadas y que estas no queden reservadas a la agencia de viajes que se limita, en tal caso, a revender al consumidor final el viaje

combinado que ella ha adquirido de dicho operador» (apdo. 62). La aplicación del régimen especial a operaciones en cadena, como era la pretensión de las autoridades fiscales españolas, se ha confirmado.

En segundo lugar, la Comisión señalaba que la exclusión del régimen especial de las ventas, efectuadas por las agencias minoristas, de los viajes organizados por agencias mayoristas era contraria a la Directiva. Este motivo fue considerado ajustado a Derecho por el TJUE, a pesar de que las autoridades fiscales españolas –la DGT– ya habían señalado que su interpretación de la norma se refería únicamente a supuestos en los que las agencias minoristas actúan como comisionistas en nombre ajeno, hipótesis en la cual no cabe la aplicación del régimen especial.

El tercer motivo de discrepancia se refería a la posibilidad que se contenía en la legislación española, que permitía, para el caso de viajes vendidos a otros sujetos pasivos que comprendían exclusivamente prestaciones efectuadas en territorio IVA, que la agencias de viajes, previa consulta con el cliente, hicieran constar en la factura, bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», un porcentaje del 6% del precio con IVA incluido, que se consideraba válidamente soportado por el cliente y que este tenía derecho a deducir. El TJUE consideró fundado este motivo, en el entendimiento de que esta posibilidad no encontraba amparo alguno en ninguno de los preceptos de la directiva. Adicionalmente, se dio por bueno el argumento de la Comisión de que al permitir esta deducción únicamente en los casos en que los servicios se prestan en España, la norma establecía una discriminación por razón de la nacionalidad incompatible con la norma comunitaria.

Finalmente, se analizó la posibilidad, prevista en la norma española, de acudir a un procedimiento de estimación global de la base imponible de las operaciones cuando se aplica el régimen especial de las agencias de viajes. El TJUE estimó igualmente como procedente esta pretensión, señalando que esta posibilidad está prevista en el régimen especial de los bienes usados, cumplidos ciertos requisitos, pero no en el de las agencias de viajes, en el que el margen obtenido, y a partir de él la base imponible, ha de calcularse operación a operación, sin que quepa su acumulación.

Con la importante premisa de esta sentencia, las **modificaciones** que se introducen en la regulación del régimen de las agencias de viajes son las siguientes:

- a) Se elimina la aparente restricción que impedía la aplicación del régimen especial cuando las agencias minoristas comercializan viajes organizados por las mayoristas.
- b) Se elimina igualmente la posibilidad de consignar el 6% del viaje como IVA deducible cuando el mismo transcurre por el territorio IVA y el destinatario es empresario o profesional con derecho a la deducción del IVA soportado, posibilidad que se sustituye por la posibilidad de renuncia al mismo.
- c) Se excluye igualmente la posibilidad de computar la base imponible de manera global, aunque, como veremos, algún pronunciamiento reciente de la DGT ha venido a instituir un sistema relativamente parecido.

Como decíamos, hay una parte de la sentencia, probablemente la más importante, en la que el TJUE ha dado la razón a las autoridades fiscales españolas, que es la posibilidad de aplicar el régi-

men especial con independencia de que el adquirente del viaje sea el propio viajero u otra agencia de viajes que proceda a su comercialización de nuevo. Esta posibilidad de aplicación del régimen especial a las operaciones en cadena, que a todas luces es la que mejor se acomoda a las pretensiones del mismo, no ha precisado de modificación alguna ya que, como decíamos, en ella la Comisión Europea no ha recibido el plácet del TJUE. Centrados en las demás, siguen nuestros comentarios.

La no aplicación del régimen especial en los supuestos en que las **agencias minoristas** comercializan viajes organizados por agencias minoristas se establecía en la norma, pero, salvo que el legislador patrio hubiera caído en un auténtico desvarío, era una aclaración que no pretendía más que salir al paso de la en ocasiones difícil apreciación del carácter de la mediación en estos casos.

Como es sabido, el régimen especial de las agencias de viajes requiere la mediación en nombre propio, la determinación de lo cual no siempre es sencilla, como acreditan las propias contestaciones de la DGT, que siempre han apelado a las circunstancias del caso en particular, apuntando adicionalmente los elementos conforme a los cuales se podría aproximar. En este contexto, la exclusión de la aplicación del régimen especial para el caso de la actuación de agencias minoristas bien podía considerarse una aclaración en los supuestos en los que estas actuaban como meros comisionistas de venta, transparentando su condición de tales.

Con todo, el TJUE ha entendido que la dicción de la norma, artículo 141.dos.1.º de la Ley del IVA, era poco deseable, por lo que se ha procedido a su eliminación por la Ley 28/2014.

La segunda modificación que hemos de analizar es algo más compleja, no tanto en cuanto a la norma derogada como cuanto a la que la sustituye.

La posibilidad de consignar en concepto de IVA deducible para sus destinatarios un 6% del precio en el caso de viajes que transcurriesen por completo dentro del territorio de aplicación del impuesto carecía del necesario soporte en la Directiva 2006/112/CE, por lo que, presentada ante el TJUE, no parece que tuviera muchos visos de perdurar en el tiempo. La condena ha traído de la mano su derogación.

En su sustitución, lo que establece la Ley del IVA desde el 1 de enero de 2015, artículo 147, es la posibilidad de **renuncia al régimen especial**, completamente novedosa en nuestro ordenamiento, y que suscita, entre otras, las siguientes cuestiones:

- a) Los requisitos para su efectividad.
- b) La forma en la que se concreta.
- c) Sus consecuencias.

Los requisitos para la validez de la renuncia son pocos; únicamente se requiere que el destinatario del servicio sea empresario o profesional y tenga derecho a la deducción o devolución del impuesto. Basta, pues, con que se trate de un viaje de trabajo para que, cabiendo el derecho a la deducción del impuesto, en su caso, repercutido, sea factible la renuncia.

La mención que se hace en la norma a la devolución del impuesto abre la puerta a su aplicación igualmente en viajes vendidos a empresarios o profesionales no establecidos, los cuales recuperan el impuesto normalmente a través del instituto de la devolución. La supresión de la reciprocidad para muchos de estos supuestos, que después analizaremos, se cohonesta con esta mención.

Por lo demás, la renuncia se practica operación a operación, cabiendo, pues, la posibilidad de que una misma agencia de viajes realice operaciones dentro y fuera del régimen especial, en función del tratamiento que decida darles.

No hay más requisitos al efecto.

La concreción de la renuncia se regula por el artículo 52 del Reglamento del impuesto, que dispone lo que sería de esperar, esto es, que la misma se sustanciará mediante la repercusión del impuesto en factura, a lo cual, per se, no parece que haya mucho que oponer.

Más discutible puede ser la presunción que se establece igualmente en la norma de que la no indicación en factura de que se ha aplicado el régimen especial conduzca a la presunción, *iuris tantum*, en buena lógica, de que se ha renunciado al régimen especial y se ha optado por la aplicación del general. Bien es cierto que, en aplicación del régimen especial, es obligatorio consignar en factura que así se ha hecho, de forma que las facturas que documenten operaciones a las que se aplique el régimen especial deberán contener una mención que así lo indique [Reglamento de facturación, artículo 6.1 n)]. Sin embargo, deducir de ahí que el incumplimiento, deliberado o no, de dicha obligación directamente conduce a la consideración de que la agencia de viajes ha optado por el régimen general, renunciando al especial, quizá es mucho deducir.

Sea como fuere, la norma es lapidaria, por lo que desde el 1 de enero de 2015, es menester prestar especial atención al cumplimiento de este requisito, ya que, de otro modo, la Administración tributaria bien puede entender que se ha producido la citada renuncia, procediendo a exigir una cuota que bien podría ocurrir que la agencia no hubiera previsto y tenga graves dificultades para repercutir a sus clientes. De la posibilidad de deducir el impuesto hablaremos después.

De otra parte, hemos de prestar atención a las consecuencias que se derivan de la no aplicación del régimen especial y la opción por el general.

En este punto, es forzada la referencia a las características del régimen especial de las agencias de viajes, que además de la tributación por el margen, supone la consideración de las diversas prestaciones incluidas en el viaje como una prestación única, su localización donde se ubique la agencia de viajes y su exención cuando el viaje se desarrolla fuera del territorio de la Unión Europea. Renunciado el mismo, del mismo modo deben considerarse inaplicables dichas características, por lo que cada una de las prestaciones que comprende el viaje habría de tratarse por separado, se localizarían donde corresponda y no procedería la exención de los viajes desarrollados fuera de la Comunidad (sin perjuicio de la aplicación de otras reglas de localización o exención).

Esta consideración separada de las distintas prestaciones que comprenda el viaje, que se induce igualmente por el artículo 52 del Reglamento del impuesto, conduce a su localización conforme a las

reglas que resulten aplicables, en el caso del transporte de pasajeros, donde transcurra –art. 70.uno.2.º de la Ley del IVA– y en el de los servicios de alojamiento, donde se encuentre el establecimiento en el que se presten –art. 70.uno.1.º de la misma ley–, amén del resto de prestaciones que pudieran proporcionarse, así como a su gravamen, en los dos supuestos que hemos mencionado, al 10%.

Para viajes de negocios que transcurran dentro del territorio de aplicación del impuesto la aplicación de las conclusiones a las que hemos llegado en el párrafo anterior no parece que susciten mayores dificultades, por cuanto, en la mayor parte de los casos, a lo que conducirán será a la repercusión del 10% aplicado a la contraprestación que se reciba del cliente, sin que sea necesario ningún fraccionamiento del mismo. Únicamente habría que excepcionar de lo anterior los viajes a Baleares para excluir la parte proporcional correspondiente a la parte del trayecto que transcurra por aguas internacionales, ello por referencia a la parte del precio que retribuya el billete.

La mayor complejidad en este punto se refiere a los viajes que se desarrollen fuera del territorio de aplicación del impuesto, para los cuales cabe, en principio, la renuncia al régimen especial en las mismas condiciones que se aplican a los que transcurren dentro del mismo, pero que suscitan las dudas de la efectividad de una renuncia efectuada conforme a la norma interna y de las consecuencias de la misma, que en principio bien podrían considerarse como consistentes en la localización de las operaciones en los Estados en los que se desarrollen las operaciones, exactamente igual que hemos prescrito para operaciones domésticas.

Hemos incidido en la primera consecuencia que se produce a causa de la aplicación del régimen especial, que es la repercusión e ingreso del impuesto conforme a las reglas propias del régimen general. Hay una segunda consecuencia que es igualmente consustancial al régimen general del impuesto, que es el derecho a la deducción del IVA soportado.

De entrada, nada se opone a que así sea; sin embargo, hemos de partir del hecho de que estamos ante empresarios o profesionales, las agencias de viajes, que vienen acostumbradas a aplicar un régimen especial en el que el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos en beneficio del viajero no es deducible, como así sigue siendo cuando continúan aplicando el régimen especial. Con estos antecedentes, la especificación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios usados en la prestación de servicios a los que se haya aplicado el régimen general del impuesto no parece que vaya a resultar una tarea fácil.

A estos efectos, la única previsión que se contiene en la norma es la referencia del nacimiento del derecho a la deducción a la fecha en la que se comercialice el viaje con renuncia al régimen especial, nuevo apartado cinco del artículo 98 de la Ley del IVA, trasunto del existente en el régimen especial de los bienes usados, con toda probabilidad bienintencionado, aunque quizá desconocedor de las profundas diferencias que hay entre uno y otro sector.

Finalmente, hemos de hacer referencia al **cálculo de la base imponible**, para lo cual hasta el 31 de diciembre de 2014 se permitía la aplicación de una modalidad especial consistente en su cálculo global, periodo de liquidación a periodo de liquidación. Esta posibilidad tenía dos importantes ventajas para el sector, que eran el ahorro de costes administrativos, al no tener que especi-

ficar el margen comercial obtenido operación a operación, y la no tributación en los periodos de liquidación en los que los importes correspondientes a las compras superasen a los de las ventas en términos agregados, lo cual, en un sector todavía estacional, podía tener un impacto considerable.

Esta posibilidad ha sido derogada por contraria al Derecho de la Unión, tal y como ha señalado el TJUE en la Sentencia de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11 (NFJ051889), por lo que, desde el 1 de enero de 2015, la base imponible, por la vía de la determinación del margen comercial, ha de especificarse para cada viaje de manera individual. Las dos ventajas que señalábamos han desaparecido por tanto.

Respecto a la segunda, poco se puede hacer. No se puede decir lo mismo frente a la primera. Así, la determinación del margen comercial en empresas algunas de las cuales tienen un volumen de ventas muy considerable y con precios que van oscilando a lo largo del año por circunstancias varias y probablemente más volátiles que en otros sectores de la actividad no parecía facilitar el cálculo. Estas consideraciones han sido acogidas por la DGT, que en la importante contestación de 16 de enero de 2015, V0100/2015 (NFC052935), ha establecido un régimen de cuantificación de la base imponible que, con no ser el régimen global que establecía la norma hasta el 31 de diciembre, tiene algunos puntos de similitud.

Señala la DGT que: «la agencia deberá determinar el porcentaje que representa el margen bruto, IVA excluido, correspondiente al conjunto de la totalidad de sus operaciones acogidas al régimen especial durante el año inmediatamente anterior, IVA incluido. (...)

La base imponible que la agencia habría de consignar en cada una de sus declaraciones-liquidaciones, salvo la correspondiente al último periodo de declaración, en concepto de base imponible correspondiente al conjunto de las operaciones acogidas al régimen especial y en relación con los servicios de viajes realizados por la agencia durante cada uno de los periodos de liquidación a que corresponden tales declaraciones, sería el importe resultante de aplicar el porcentaje determinado en el párrafo anterior, sobre el importe total del conjunto de los servicios acogidos al régimen especial devengados durante ese periodo, esto es, el importe total, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, cargado al viajero determinado según la suma de todos los servicios de viajes devengados durante el periodo de liquidación de que se trate.»

El criterio establecido por la DGT se funda en las oscilaciones que se producen en los precios de *inputs* y *outputs*, que impiden en muchas ocasiones que a la fecha de devengo del tributo se disponga de toda la información necesaria como para determinar con precisión la base imponible. Esta cierta volatilidad, convenientemente combinada con la posibilidad de determinar la base imponible de manera provisional, que la misma DGT señala, han conducido al criterio que se señala, que evita la determinación del margen comercial obtenido por la agencia transacción a transacción.

Solucionado el primero de los problemas que ha suscitado la eliminación de la posibilidad de determinar globalmente la base imponible, el que no se ha podido remediar es el segundo, esto es, la ventaja financiera que sin duda suponía la citada determinación global para periodos de liquidación en los que las compras fueran superiores a las ventas.

D. LIQUIDACIÓN DEL IVA A LA IMPORTACIÓN

La siguiente modificación que analizaremos incide en un ámbito de gran trascendencia en el común de la gestión tributaria pero que, en un impuesto como es el IVA, cuya vocación es la de no suponer un coste para los empresarios o profesionales, cobra una mayor relevancia, si cabe; el de la forma en la que se sustentan los flujos financieros con la Administración tributaria a los que da lugar dicha gestión.

Hasta el 31 de enero de 2015, y todavía hoy para quienes no se hayan acogido al nuevo régimen establecido al efecto, la exacción del IVA a la importación se realizaba directamente por la Administración tributaria una vez presentadas las mercancías importadas ante la misma, expidiéndose la correspondiente carta de pago. El IVA así satisfecho era deducible a la presentación de las autoliquidaciones correspondientes y, aunque el decalaje que existiera otrora ya desapareció hace tiempo, se producía un desfase financiero como consecuencia de la separación entre las dos vertientes del IVA a la importación, su ingreso y deducción.

Este desfase ha desaparecido desde el 1 de febrero de 2015, fecha de entrada en vigor del nuevo sistema de liquidación del IVA a la importación, mal llamado de diferimiento, aunque más bien cabría calificarlo de **no anticipo**.

La cobertura legal del nuevo régimen de liquidación se contiene en el párrafo que se ha añadido al artículo 167.dos de la Ley del IVA, conforme al cual la recaudación e ingreso de las cuotas del IVA a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, habilitándose el establecimiento de los requisitos exigibles para que se puedan incluir dichas cuotas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

El anunciado desarrollo reglamentario se contiene en el artículo 74 del Reglamento del IVA, conforme al cual los requisitos que han de concurrir para que se pueda optar por este especial sistema de liquidación son los siguientes:

- 1.º Debe tratarse de empresarios o profesionales que actúen como tales (en otro caso no cabría la deducción) que tributen en la Administración del Estado.

En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la autoliquidación presentada a la Administración del Estado.

Es importante señalar que los contribuyentes que tributen exclusivamente ante las diputaciones forales quedan excluidos de este sistema, lo cual, de entrada, podría considerarse compatible con la atribución a la Administración del Estado del IVA a la importación, pero bien podría haberse sustentado acudiendo a un procedimiento de colaboración entre administraciones.

- 2.º Los mismos han de tener un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del citado reglamento (grandes

empresas, contribuyentes acogidos al régimen especial de devoluciones mensuales o al régimen de grupos de entidades).

La opción deberá ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión, refiriéndose a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones-liquidaciones periódicas.

Excepcionalmente, para el año 2015, la opción se ha podido ejercitar hasta el 31 de enero de dicho año, surtiendo efecto a partir del 1 de febrero (disp. trans. segunda del RD 1073/2014, de 19 de diciembre, que es la norma que ha procedido a modificar el Reglamento del IVA para su desarrollo).

La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la AEAT, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos que hayan ejercido esta opción quedarán excluidos de su aplicación cuando su periodo de liquidación deje de coincidir con el mes natural. La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.

El funcionamiento del sistema es razonablemente sencillo, ya que supone la inclusión de la cuota liquidada por las Aduanas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación. Dicha cuota, que en la mayor parte de las ocasiones será plenamente deducible para quienes las satisfagan, se hará efectiva, como el resto de las devengadas, en el plazo normal de ingreso correspondiente a la deuda tributaria por IVA, dejando de aplicarse las reglas propias del ingreso del IVA a la importación.

Este nuevo sistema de liquidación del IVA a la importación, que abunda en el principio de neutralidad, aunque financiera, y que hace tiempo que operaba en otros Estados, ha venido de la mano de un nuevo tipo infractor, previsto en el ordinal 8.º del artículo 170.dos de la Ley del IVA, que se ha añadido a la misma. Se tipifica como infracción tributaria, pues, la no consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación, de las cuotas tributarias correspondientes a operaciones de importación liquidadas por la Administración por los sujetos pasivos acogidos a este régimen de liquidación.

La sanción que se establece es el del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las liquidaciones efectuadas por las Aduanas correspondientes a las operaciones no consignadas adecuadamente en las autoliquidaciones. Con ser una sanción contundente, no deja de ser la misma que se prevé para otros supuestos jurídicamente distintos, pero que responden a una lógica similar, como son las adquisiciones intracomunitarias de bienes o los casos de inversión del sujeto pasivo.

E. NUEVAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN PARA SERVICIOS PRESTADOS A DISTANCIA Y RÉGIMEN DE MINI VENTANILLA ÚNICA

La última modificación que analizaremos en el bloque de las que van dirigidas a mejorar el funcionamiento del tributo o, al menos, a eliminar ciertas disfunciones existentes en el mismo tiene un contenido doble, ya que incluye tanto nuevas reglas de localización, aplicables a servicios prestados telemáticamente, como regímenes de tributación, cuyo cometido es facilitar el cumplimiento de sus obligaciones para los empresarios o profesionales que se vean obligados a ingresar el tributo a Administraciones con las que, de otro modo, no mantienen ningún trato.

i. Definición de los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones y radiodifusión

Los servicios para los que se disponen nuevas reglas de localización aplicables desde el 1 de enero de 2015 son los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones y radiodifusión, prestaciones que en todo caso requieren de algo de atención para su delimitación objetiva.

Para la definición de los que han de considerarse como servicios prestados por vía electrónica, hay que hacer referencia a la norma comunitaria y a la española.

En cuanto a la **norma comunitaria**, hay que señalar que la Directiva 2006/112/CE no ofrece una definición específica, optando por hacer una delimitación que se puede esquematizar como sigue:

- a) Ha de tratarse de servicios que se presten por vía electrónica. En este punto ya encontramos un primer elemento de delimitación de dichos servicios, por cuanto la vía o forma en la que se hagan llegar a su destinatario ha de ser electrónica.
- b) El hecho de que prestador y destinatario se comuniquen por vía electrónica no determina por sí mismo que nos encontremos ante un servicio prestado por vía electrónica. Así se afirma en el último párrafo del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE. Esta afirmación es la que nos conduce a señalar que lo relevante no es solo que el servicio se haga llegar a su destinatario por vía electrónica, sino que el servicio en sí mismo ha de tener un componente electrónico o tecnológico. Ha de deducirse que en todo caso han de ser servicios que no solo se hagan llegar a su destinatario por vía electrónica, sino que la misma prestación del servicio sea electrónica.
- c) La misma Directiva 2006/112/CE, en su anexo II, incluye una serie de prestaciones que han de considerarse incluidas en el ámbito de aplicación de estas reglas de localización.

Estas disposiciones se desarrollan por el Reglamento 282/2011/UE, de ejecución de la Directiva, respecto al cual hay que tener en cuenta las modificaciones introducidas por el Reglamento 1042/2013/UE, de 7 de octubre de 2013, aplicable desde el 1 de enero de 2015. El artículo 7.1 del citado Reglamento 282/1011/UE delimita las citadas prestaciones, señalando que las mismas

abarcarán los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

El artículo 7.2 del mismo reglamento indica que se considerarán como servicios prestados por vía electrónica los siguientes:

- a) El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones.
- b) Los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web.
- c) Los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
- d) La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador.
- e) Los paquetes de servicios de internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.).
- f) Los servicios enumerados en el anexo I del propio reglamento.

El referido anexo I desarrolla los diferentes puntos que se contienen en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, completando de este modo la delimitación objetiva de los que se han de considerar como servicios prestados por vía electrónica. De este modo, tendríamos lo siguiente:

- 1.º Punto 1 del anexo, que se refiere al suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos, que comprenderá las siguientes prestaciones:
 - a) Alojamiento de sitios web y de páginas web.
 - b) Mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas.
 - c) Administración de sistemas remotos.
 - d) Depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos.
 - e) Suministro en línea de espacio de disco a petición.

- 2.º Punto 2 del anexo, relativo al suministro de programas y su actualización, que incluirá:
- a) Acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones.
 - b) Programas para bloquear la descarga de *banners* publicitarios.
 - c) Descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras.
 - d) Instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web.
 - e) Instalación automatizada en línea de cortafuegos.
- 3.º Punto 3 del anexo, que incluye el suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos, que comprenderá:
- a) Acceso o descarga de fondos de escritorio.
 - b) Acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas.
 - c) Contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas.
 - d) Suscripción a periódicos y revistas en línea.
 - e) *Weblogs* y estadísticas de sitios web.
 - f) Noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos.
 - g) Información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados.
 - h) Suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, *banners* en un sitio web o página web.
 - i) Uso de motores de búsqueda y de directorios de internet.
- 4.º Punto 4 del anexo, que incluye el suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio, en particular:
- a) Acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles.
 - b) Acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos.
 - c) Acceso o descarga de películas.
 - d) Descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles.

- e) Acceso automatizado a juegos en línea que dependan de internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.
- f) Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de la red de radiodifusión o televisión, de internet o de redes electrónicas similares, para escucharlos o verlos en el momento elegido por el usuario y previa petición individual de este último basándose en un catálogo de programas seleccionado por el prestador del servicios de comunicación, como por ejemplo, televisión o vídeo a la carta.
- g) Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que se transmitan o retransmitan simultáneamente a través de las redes tradicionales de radio o televisión.
- h) Suministro de contenidos de audio y audiovisuales a través de las redes de comunicaciones que no sean facilitados por un prestador de servicios de comunicación bajo su responsabilidad editorial.
- i) Entrega subsiguiente de producciones de audio o audiovisuales de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador.

5.º Punto 5 del anexo, relativo a la enseñanza a distancia, que comprenderá:

- a) Enseñanza a distancia automatizada que dependa de internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.
- b) Ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente, sin intervención humana.

Por el contrario, no se consideran como servicios prestados por vía electrónica, según dispone el artículo 7.3 del Reglamento 282/2011/UE, los siguientes:

- a) Los servicios de radiodifusión y televisión.
- b) Los servicios de telecomunicaciones.
- c) Las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica.
- d) Los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares.
- e) El material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas.
- f) Los CD y casetes de audio.
- g) Las cintas de vídeo y DVD.

- h) Los juegos en CD-ROM.
- i) Los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico.
- j) Los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota.
- k) Los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos.
- l) Los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea.
- m) Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión.
- n) Los servicios de ayuda telefónica.
- o) Los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal.
- p) Los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas.
- q) Los servicios telefónicos que incluyan un elemento de vídeo, comúnmente denominados servicios de videofonía.
- r) El acceso a internet y a la *World Wide Web*.
- s) Los servicios telefónicos prestados a través de internet.
- t) Las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea.
- u) El alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea.

Es importante señalar el carácter ilustrativo o ejemplificativo de esta relación, que en modo alguno ha de considerarse como exhaustiva. Estamos ante un *numerus apertus*. Así se deduce tanto de la letra c) del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE como del propio enunciado de su anexo II, que califica a dicha lista de «indicativa». En el mismo sentido se pronuncia la Ley del IVA, artículo 69.tres.4.º.

En la **Ley del IVA** la técnica que se utiliza es distinta, ya que su artículo 69.tres.4.º combina la definición positiva de los mismos con el enunciado de ciertos supuestos que, en particular, tendrán la condición de servicios prestados por vía electrónica.

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

La norma interna, al igual que la comunitaria, señala que el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

La delimitación de estos servicios se completa con la referencia a ciertos supuestos, que son los siguientes (esta relación es básicamente coincidente con la contenida en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, por lo que, en buena lógica, las disposiciones a las que antes hemos hecho referencia para su adecuada delimitación habrían de ser trasladables a este ámbito):

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- b) El suministro de programas y su actualización.
- c) El suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos.
- d) El suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- e) El suministro de enseñanza a distancia.

Delimitadas las condiciones o requisitos de sujeción de las operaciones, dos **elementos adicionales** que se podrían suscitar son:

- a) La posibilidad de que estas operaciones resulten exentas.
- b) El tipo impositivo aplicable a estas operaciones.

En cuanto a la exención de estos servicios, nada dice la norma, por lo que parece que, con las debidas cautelas, y siempre respetando el principio de interpretación estricta de los supuestos de exención, esta debería ser factible. Hay que tener en cuenta, no obstante, que no parece ser esta la opinión de la DGT que, en contestación de 27 de marzo de 2014, V0855/2014 (NFC050967), descarta que se pueda aplicar este beneficio fiscal a los servicios prestados por vía electrónica.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, el artículo 1.2 de la Directiva 2002/38/CE, que fue la que introdujo las reglas de localización aplicables a estas operaciones desde julio de 2003, se encargó de especificar que no procederá la aplicación del tipo reducido a los servicios prestados por vía electrónica. En la actualidad, esta restricción se contiene en el segundo párrafo del artículo 98.2 de la Directiva 2006/112/CE.

El ámbito en el que se ha suscitado la mayor polémica es, sin embargo, el de la aplicación a los servicios prestados por vía electrónica de los mismos supuestos de tributación reducida que se aplican en la actualidad a operaciones que son más o menos equivalentes. Los supuestos de tri-

butación reducida que más fácilmente hubieran resultado aplicables son los relativos a entregas de libros, periódicos y revistas, los servicios de acceso a servicios culturales o correspondientes a derechos de autor.

Como quiera que sea, la norma es contundente, como lo es la reciente sentencia del TJUE, que excluye esta posibilidad en cuanto a los libros electrónicos [Sentencias del pasado 5 de marzo, recaídas en los asuntos C-479/13 (NFJ057442) y C-502/13 (NFJ057443), en procedimientos abiertos por la Comisión Europea contra Francia y Luxemburgo, respectivamente].

La definición de lo que ha de considerarse como servicios de **telecomunicaciones** se contiene en el artículo 69.tres.3.º de la Ley del IVA, que define como tales los servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas (definición coincidente con la que se contiene en el artículo 24.2 de la Directiva 2006/112/CE).

En esta definición hay que estar igualmente a lo dispuesto por el Reglamento 282/2011/UE, en la redacción dada por el Reglamento (UE) 1042/2013, que señala que los mismos abarcarán, en particular, las siguientes prestaciones:

- a) Los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía).
- b) Los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (*VoIP*).
- c) Los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas.
- d) Los servicios de radiobúsqueda.
- e) Los servicios de audiotexto.
- f) Los servicios de fax, telégrafo y télex.
- g) El acceso a internet, incluida la *World Wide Web*.
- h) Las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

De igual modo, se señalan ciertas prestaciones que se consideran excluidas de este concepto, como son las siguientes:

- a) Los servicios prestados por vía electrónica.
- b) Los servicios de radiodifusión y televisión.

El mismo reglamento define lo que debe considerarse como **servicios de radiodifusión y televisión** (art. 6 ter), calificando como tales los servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación (en paralelo con el art. 69.tres.5.º de la Ley del IVA). Dentro de este concepto, en particular, se incluyen las siguientes prestaciones:

- a) Los programas de radio o de televisión transmitidos o retransmitidos a través de las redes de radiodifusión o de televisión.
- b) Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), siempre que se emitan de forma simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes de radiodifusión o de televisión.

Por el contrario, dentro de estas prestaciones no se incluyen:

- a) Los servicios de telecomunicación.
- b) Los servicios prestados por vía electrónica.
- c) El suministro de información, previa solicitud, sobre programas concretos.
- d) La cesión de derechos de radiodifusión o de retransmisión televisiva.
- e) El arrendamiento financiero de equipos técnicos o de instalaciones para su utilización en la recepción de una emisión.
- f) Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que esa distribución sea simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes tradicionales de radio o televisión.

Huelga señalar que las inclusiones y exclusiones que hace la norma de la Unión, al igual que la definición que ofrece, son de directa aplicación en nuestro país.

Los servicios a los que se aplicarán las reglas de localización que pasamos a exponer son los referidos y delimitados en los párrafos anteriores.

ii. Reglas de localización aplicables a los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones o radiodifusión

En la configuración de las reglas de localización aplicables a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones o radiodifusión, hay que distinguir según se trate de servicios prestados a otros empresarios o profesionales y servicios prestados a particulares.

Tratándose de servicios prestados entre empresarios o profesionales, la regla de aplicación es la general para estas operaciones, contenida desde el 1 de enero de 2010 en el artículo 69.uno.1.º de la Ley del IVA. En consecuencia, dichos servicios se entenderán prestados allí donde radique la sede de actividad o establecimiento permanente que haya de considerarse como destinatario de la operación, no existiendo en este ámbito ninguna particularidad respecto al general de aplicación de esta regla de localización.

Para determinar la condición del prestatario del servicio, empresario o profesional o consumidor final, el Reglamento 282/2011/UE, artículo 18.2, en la redacción añadida por el Reglamento (UE) 1042/2013, señala que, con independencia de que disponga de información que indique lo contrario, el prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y de servicios por vía electrónica podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene la condición de sujeto pasivo mientras este último no le haya comunicado su NIF-IVA.

En cuanto a la localización en sí misma, desde el 1 de enero de 2015, las reglas establecidas para estos servicios se han simplificado y armonizado a la vez, habiendo pasado a tributar en **destino** en todo caso, supuesto que dicho destino se encuentra en un Estado comunitario. De este modo, desde esta fecha el artículo 70.uno.4.º de la Ley del IVA señala la localización en el territorio de aplicación del impuesto de los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el citado territorio. Otro tanto hace el artículo 70.uno.8.º en relación con los servicios de telecomunicaciones o de radiodifusión.

Como destinatarios de las operaciones ha de haber en todo caso personas que no sean empresarios o profesionales, tanto personas físicas como otras entidades, como sería el caso de entes públicos, asociaciones, fundaciones, etc., en cuanto no dispongan de un NIF-IVA. Precisamente en atención a que se incluyen como destinatarios de estas operaciones tanto a personas físicas como a otras entidades, se atiende para la localización de los servicios al lugar de domicilio o residencia habitual o su lugar de establecimiento, referencia esta que carecería de sentido en relación exclusivamente con particulares que fueran personas físicas.

El Reglamento 1042/2013/UE contiene una serie de disposiciones que son relevantes para la aplicación efectiva de la regla de localización que acabamos de señalar, que son las siguientes:

- 1.º Supuestos en los que se requiere la presencia física del destinatario de los servicios, tales como zonas de acceso inalámbrico WIFI, cibercafés, restaurantes o vestíbulos de hoteles, en los que se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio.

Si dicha ubicación está situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la Comunidad, el país de la ubicación será el país de partida del transporte de pasajeros.

- 2.º En el resto de supuestos, se acude a las siguientes presunciones:

- a) Si el servicio se presta a través de una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar de instalación de la línea fija terrestre.
 - b) Si el servicio se presta a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios.
 - c) Si para la prestación del servicio es necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar, o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o, si ese lugar no se conociera, en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar.
- 3.º Como regla residual, se presumirá que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies del citado reglamento. Dichos elementos de prueba son los siguientes:
- a) La dirección de facturación del cliente.
 - b) La dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización.
 - c) Los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco.
 - d) El código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente.
 - e) La ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio.
 - f) Cualquier otra información relevante desde el punto de vista comercial.

Basta con que concurran dos de estos elementos probatorios para que se pueda presumir la residencia del cliente en el lugar al que conduzcan los mismos, a condición de que no sean contradictorios. El mismo precepto dispone que se trata de una relación no cerrada, por lo que cabe la utilización de otros elementos de prueba a disposición del contribuyente.

- 4.º Finalmente, se establece la posibilidad de que el prestador del servicio refute las presunciones señaladas en los ordinales 1.º y 2.º anteriores fundándose en tres

elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en otro lugar.

Esta posibilidad de refutación se extiende igualmente a las autoridades fiscales, aunque con dos matices importantes, que son los siguientes:

- a) Dicha posibilidad se extiende a cualquiera de los supuestos anteriores.
- b) La posibilidad opera en cualquier supuesto en el que existan indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador.

Es importante señalar que las normas que se han señalado se contienen en el Reglamento comunitario 1042/2013/UE, de modificación del 282/2011/UE, de directa aplicación en España, por lo que no es procedente su transposición. En cualquier caso y por si hubiere alguna duda, la exposición de motivos de la Ley 28/2014 señala expresamente dicha aplicación directa.

El Reglamento 282/2011/UE, artículo 31 quater, especifica que a los efectos de determinar el lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones.

iii. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y a los prestados por vía electrónica

El régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, regulado en los artículos 163 bis a 163 quater de la Ley del IVA hasta el 31 de diciembre de 2014, se introdujo en la Ley del IVA con vigencia a partir del 1 de julio de 2003, fecha en la que comenzaron a aplicarse las reglas especiales de localización correspondientes a dichos servicios.

Este régimen especial se ha extendido desde el 1 de enero de 2015 a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y a los operadores establecidos en la Unión, ello como consecuencia de las nuevas reglas de localización aplicables a dichos servicios desde esta fecha, dándose lugar a dos regímenes especiales, que se aplican, respectivamente, a los operadores establecidos en la Unión o fuera de ella, según proceda.

La normativa comunitaria reguladora de estos regímenes especiales viene dada por la Directiva 2006/112/CE, artículos 369 bis a duodécies, que regulan el régimen especial aplicable a los operadores establecidos en la Comunidad. De igual modo, debe señalarse la modificación operada en los artículos relativos al preexistente régimen especial de los servicios prestados desde fuera de la Comunidad, que desde el 1 de enero de 2015 es aplicable también, como decíamos, a los servicios de telecomunicaciones y a los servicios de radiodifusión y televisión. Adicional-

mente, hay que tener en cuenta la aprobación del Reglamento 967/2012/UE, de modificación del Reglamento 282/2011/UE, para su adaptación a la existencia de estos dos regímenes especiales.

La razón de ser de este régimen especial se encuentra en la voluntad de asegurar la tributación en los Estados de residencia de los particulares destinatarios de las operaciones y su necesaria compaginación con la mayor simplificación posible en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias para los operadores no comunitarios.

De acuerdo con el artículo 163 septiesdecies.uno y dos b) de la Ley del IVA, el **ámbito objetivo** de los regímenes especiales se limita a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, debiendo aplicarse al total de estas operaciones que se entiendan realizadas en la Comunidad, no siendo factible su aplicación para una porción de ellas y no para el resto.

Desde el punto de vista subjetivo, los regímenes son aplicables únicamente a los servicios prestados por operadores no establecidos, esto es, cualesquiera empresarios o profesionales que no tengan ni la sede de actividad económica ni un establecimiento permanente en el Estado en el que hayan de considerarse prestados los servicios cuyo IVA se trata de ingresar en la Comunidad.

En el caso del régimen especial previsto para los operadores no comunitarios, adicionalmente, se exige asimismo que estos operadores no tengan obligación de estar identificados por otro motivo a efectos del IVA en ningún Estado comunitario conforme a lo dispuesto en el artículo 164.uno.2.º de la Ley del IVA o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros. Lo que se pretende es aplicar el régimen a operadores que no realizan ningún tipo de operación localizada en la Comunidad de la que sean sujetos pasivos, es decir, por la que deban ingresar el tributo (ya que en tal caso habrían de obtener un NIF-IVA), esto es, operadores que, por razón del resto de operaciones que realizan, no han de mantener relación alguna con ninguna de las autoridades fiscales de los Estados miembros. Precisamente por esa razón es por lo que se pretende facilitar las cosas al máximo para este tipo de operadores.

Es probable que los operadores de comercio electrónico efectúen operaciones para otros empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad. En tal caso, aunque las operaciones se localicen en destino, el prestador no adquirirá la condición de sujeto pasivo, ya que se aplicará el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, por lo que no existe tampoco obligación de identificación. En otro caso, esto es, si realizasen operaciones en el interior de la Comunidad distintas de la prestación de servicios electrónicos y tuvieran, por tanto, obligación de ingreso de IVA, quedarían excluidos del ámbito subjetivo del régimen especial, debiendo aplicar las reglas generales de identificación e ingreso.

En el supuesto de los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, el artículo 163 unvicies de la Ley del IVA dispone que podrán acogerse al régimen especial los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de localización de las operaciones.

Estos regímenes especiales son **optativos**. El primer párrafo de los artículos 163 octiesdecies.uno y unvicies.uno de la Ley del IVA es palmario cuando establece que los empresarios o profe-

sionales que cumplan el resto de requisitos exigibles podrán acogerse al régimen especial, sin configurarlo como obligatorio. De no ser así, el operador no comunitario que no opte por la aplicación del régimen especial deberá cumplir sus obligaciones tributarias como cualquier otro operador.

A estos efectos, es conveniente distinguir entre el régimen especial correspondiente a los operadores no comunitarios y el correspondiente a los comunitarios.

Para los operadores no comunitarios, el artículo 163 octiesdecies.dos de la Ley del IVA define dos conceptos básicos para el funcionamiento del régimen especial; el Estado miembro de identificación y el Estado miembro de consumo. El primero de ellos es el que actúa como interlocutor con el operador no comunitario, es decir, es el Estado ante el cual el operador no comunitario presenta sus declaraciones. El segundo es el Estado de residencia del consumidor final destinatario de las prestaciones efectuadas por vía electrónica.

El operador no comunitario puede elegir el Estado de identificación que considere oportuno. Dicho Estado será el encargado de mantener las relaciones con el operador no establecido, ello sin perjuicio de lo que luego se dirá en cuanto al control de estos operadores. El mismo estado de identificación está habilitado para la exclusión del operador del régimen cuando concurren ciertas circunstancias que se enuncian expresamente (art. 163 bis septiesdecies.dos.tres).

Las dos primeras están vinculadas al cese en esta actividad. Así, se excluirá del régimen, y en consecuencia del censo de operadores que lo aplican, al sujeto pasivo que cese en la prestación de los servicios a los que se aplica el régimen especial y que notifique que no presta servicios por vía electrónica. Igualmente, se producirá esta exclusión cuando pueda entenderse de otra forma que sus actividades gravadas han cesado. Esta última frase es ciertamente indeterminada, por lo que cabe pensar en una pluralidad de situaciones en las que el Estado de identificación, al depurar el censo, llegue a esta conclusión.

La tercera causa de exclusión es que el operador deje de cumplir los requisitos necesarios para acogerse al régimen (por ejemplo, porque pase a tener un establecimiento en la Comunidad, o porque efectúe otras operaciones distintas a las incluidas en el mismo...).

La cuarta y última va ligada al incumplimiento continuado de las normas de aplicación del régimen. Así cabe citar la falta de presentación de las declaraciones, de ingreso de las cuotas...

Para el caso de que sea España el Estado elegido por el operador no comunitario para el cumplimiento de sus **obligaciones** tributarias, el artículo 163 ter noniesdecies de la Ley del IVA establece las que habrá de cumplir, que son las siguientes:

- 1.^a Presentación de declaración de alta e identificación. Siendo el régimen optativo, se requiere que el operador manifieste su inclusión en el mismo. A estos efectos, se prevé la presentación de una declaración de alta o iniciación ante el Estado miembro de identificación.

La información facilitada por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postal y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad y una declaración en la que manifieste que no está identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Comunidad. Igualmente, el empresario o profesional no establecido en la Comunidad comunicará toda posible modificación de la citada información.

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la información a facilitar al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá nombre, direcciones postal y de correo electrónico y las direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y número de identificación fiscal asignado por la Administración tributaria española.

A efectos de este régimen, la Administración tributaria identificará al empresario o profesional no establecido en la Comunidad mediante un número individual.

La Administración tributaria notificará por vía electrónica al empresario o profesional no establecido en la Comunidad el número de identificación que le haya asignado.

La gestión censal de estos operadores finaliza con la declaración de cese en la que el operador comunicará que deja de acogerse o de poder acogerse al régimen especial, ello siempre que se trate de un cese que se comunica por parte del operador.

- 2.^a Presentación de autoliquidaciones periódicas por las operaciones efectuadas. El sujeto pasivo está obligado a presentar una autoliquidación trimestral en la que han de reflejarse los datos relativos a las operaciones efectuadas durante el trimestre.

Esta declaración ha de presentarse en los veinte primeros días de enero, abril, julio y octubre, siendo obligatoria su presentación todos los trimestres, incluso aunque en cualquiera de ellos no se hayan realizado operaciones. Utilizando nuestra terminología, hay que presentar declaración, incluso negativa, mientras se esté de alta en el régimen. Evidentemente, esta declaración también se cumplimentará y presentará por vía telemática. La declaración habrá de reflejar, para todos y cada uno de Estados miembros en los que se hayan suministrado servicios por vía electrónica, la contraprestación correspondiente a los servicios prestados, la cuota devengada para cada uno de ellos y el importe total a ingresar.

Las cantidades correspondientes habrán de consignarse en euros, previéndose que cuando la contraprestación de las operaciones se hubiese fijado en otras divisas, se utilice para la conversión el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo para el último día del periodo de declaración o, si no hubiera publicación ese día, el del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas deberá efectuarse en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias, respectivamente. No obstante, el Estado miembro de consumo podrá aceptar correcciones tras la finalización del plazo indicado con sujeción a lo previsto en su normativa tributaria nacional.

- 3.^a Ingresar el importe correspondiente. La agregación de todas las cuotas correspondientes a los Estados de consumo permitirá obtener la suma global que habrá de ingresar el operador no comunitario.
- 4.^a Mantener un registro de las operaciones incluidas en el régimen especial. Este registro habrá de ser tal que permita a la Administración de cada Estado miembro de consumo comprobar si los datos consignados en la declaración presentada son correctos.

El referido registro ha de ponerse a disposición de las autoridades tributarias de cualquiera de los dos Estados concernidos, esto es, tanto del Estado de identificación como del Estado de consumo, al igual que el resto de relaciones que se han de sustanciar en la aplicación del régimen especial, por vía electrónica. El empresario o profesional no establecido deberá conservar este registro durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

Esta es la única referencia a las competencias para la comprobación de la situación tributaria de los operadores que opten por la aplicación de este régimen especial. En la medida en que no hay más referencias sobre el particular, cabe razonablemente deducir que la Administración tributaria española tendrá, en relación con estos contribuyentes, las mismas facultades de comprobación de que dispone en relación con cualesquiera otros, de forma que la «interposición» de otro estado comunitario que ejerza esta particular función de agente de recaudación no será impedimento para el ejercicio de dichas facultades.

- 5.^a Expedir y entregar factura o tique por las operaciones. Esta obligación habrá de cumplirse siempre que el destinatario de la operación esté establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en territorio IVA.

Las obligaciones que acabamos de señalar son las que se imponen por parte del artículo 163 noniesdecies.uno de la Ley del IVA con carácter general para los operadores que elijan España como Estado de identificación. La problemática de las obligaciones formales, sin embargo, no se agota aquí, ya que es preciso el establecimiento de las obligaciones que tendrá para con el Estado español el operador que, realizando operaciones que deban considerarse efectuadas en el territorio IVA, opte por la aplicación del régimen especial pero elija un Estado de identificación distinto del nuestro. Esta cuestión se resuelve por el artículo 163 noniesdecies.dos, en el que se señala que, en relación con las operaciones que quepa considerar efectuadas en dicho territorio, el cumplimiento de las obligaciones que dimanen de su realización se efectuará frente al Estado que se haya elegido como de identificación, enfatizando las obligaciones de registro y de fac-

turación que son las que a la Administración tributaria española la resultarán de mayor interés ante cualquier actuación de comprobación a desarrollar acerca de estos operadores.

El régimen especial se configura fundamentalmente como un régimen dirigido a facilitar el ingreso de las cantidades que correspondan por parte de los operadores no comunitarios a las arcas de los Estados miembros de la Comunidad. Tratándose de operadores no comunitarios, el importe de las cuotas que soporten en la Comunidad no debe ser demasiado elevado; sin embargo, dichas cuotas pueden existir, debiendo, por tanto, preverse el mecanismo para su restitución.

En cuanto a la **devolución** de las cuotas soportadas, se regula por el artículo 163 vices de la Ley del IVA que el sistema previsto excluye, fundamentalmente por razones de simplificación, que en la declaración a la que nos hemos referido el operador no establecido efectúe la deducción de las cuotas que soporte en el territorio de aplicación del impuesto en relación con la prestación de estos servicios por vía electrónica.

Esta simplificación, no obstante, no puede determinar que tales cuotas constituyan un coste para los operadores no establecidos. Lo que ocurre es que de las cuotas que soporten se resarcirán mediante su devolución, a través del sistema general de devolución de las cuotas soportadas a los sujetos pasivos no establecidos: la Decimotercera Directiva (Directiva 85/560/CEE), transpuesta en nuestro derecho en el artículo 119 bis de la Ley del IVA. La regulación específica del derecho a la devolución de las cuotas soportadas por estos empresarios o profesionales se hace en el nuevo artículo 163 ter vices, con las siguientes especialidades:

- 1.^a Se exceptúa el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 119.dos.2.º de la Ley del IVA, lo cual es indispensable si tenemos en cuenta que la realización de las operaciones de las que estos empresarios o profesionales son sujetos pasivos, en cuanto tienen a particulares como destinatarios, les impediría el acceso a este procedimiento.
- 2.^a No se exige a dichos empresarios o profesionales el nombramiento de un representante, requisito que con carácter general establece para el recurso a este procedimiento el artículo 119.tres de la Ley del IVA.
- 3.^a Tampoco se requiere la existencia de reciprocidad por parte de los Estados de residencia de los referidos empresarios o profesionales.

Hemos de añadir, para concluir, que la colaboración a la que hemos venido haciendo referencia entre Estados miembros en orden a la recaudación y reparto de los recursos tributarios que se obtengan de la aplicación del régimen especial no llega a la deducción de las cuotas que se soporten, por lo que el operador no establecido deberá solicitar esta devolución en todos y cada uno de los Estados miembros en los que haya soportado cuotas, no jugando en esta materia el principio de relación exclusiva con el Estado de identificación que hasta ahora se ha predicado.

El funcionamiento del régimen especial previsto para los operadores comunitarios es muy similar al descrito anteriormente, debiendo apuntarse las siguientes diferencias:

- 1.^a Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir además en la autoliquidación correspondiente la información general correspondiente a cada establecimiento permanente, identificado con su número de identificación individual del impuesto o el número de referencia fiscal de dicho establecimiento, y desglosada por cada Estado miembro de consumo.
- 2.^a Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas soportadas conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 2008/9/CE.
- 3.^a Para el caso de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se dispone lo siguiente:
 - a) Las cuotas soportadas en otros Estados comunitarios se solicitarán a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley del IVA.
 - b) Adicionalmente, para el caso de que sea España el Estado de identificación, se dispone que las cuotas soportadas en el territorio IVA podrán deducirse a través de las correspondientes autoliquidaciones conforme el régimen general del impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial.
- 4.^a En caso de que España sea el Estado miembro de consumo, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas soportadas en el TAI, siempre que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en la Ley del IVA, artículo 119.

Al igual que en el caso de los operadores no comunitarios, se excepciona el requisito de que no hayan realizado operaciones de cuyo IVA sean sujetos pasivos, pero no los de reciprocidad y nombramiento de representante, que de suyo no cabe exigir para operadores comunitarios.

Las normas que definen el régimen especial y que acabamos de analizar han de tener necesariamente un corolario: tanto la identificación a efectos del régimen en un Estado (y las vicisitudes derivadas de la misma), como la presentación e ingreso de declaraciones ante el mismo, exigen que se establezcan unas pautas comunes y unos mecanismos de intercambio de información, y de cuotas ingresadas, entre todos los Estados miembros.

- d) Cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, dependientes de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

Con esta dicción, que es transposición prácticamente literal del segundo párrafo del artículo 7.8.º de la Ley del IVA, se especifica con claridad la referencia de la no sujeción a las operaciones realizadas por las Administraciones públicas territoriales y por el resto de entidades vinculadas a las mismas con funciones claramente públicas, ello en relación con las operaciones realizadas con contraprestación o a cambio de una contraprestación de naturaleza tributaria, como así ha sido desde la implantación del IVA en nuestro país.

En esta relación hay dos **elementos** que, sin embargo, resultan **llamativos**:

- 1.º La consideración como Administraciones públicas de las universidades públicas, siendo que su actividad es, en gran medida, comparable a la de las universidades privadas. Bien es cierto que el artículo 13.2 de la Directiva 2006/112/CE permite a los Estados comunitarios establecer la no sujeción de las actividades que la misma directiva exime, como es el caso de la enseñanza [art. 132.1 i)] cuando se realizan por entes públicos, pero salvo que se pretenda establecer alguna particularidad para las universidades públicas respecto a las privadas que vaya más lejos de lo que sería la aplicación de la exención de los servicios docentes en términos de equivalencia, es llamativa la referencia que se hace a las mismas.
- 2.º La mención de las entidades con funciones de control sobre sectores de la actividad, que en lo que se refiere a las citadas funciones de control puede tener sentido, pero que se configura en la norma en unos términos de amplitud que podrían conducir a conclusiones fuera de toda lógica.

La misma norma indica que no tendrán la consideración de Administraciones públicas las **entidades públicas empresariales** estatales y los **organismos asimilados** dependientes de las comunidades autónomas y entidades locales. Esta especificación, introducida en la tramitación parlamentaria del precepto, puede dificultar su comprensión.

Una de las modificaciones introducidas en la nueva redacción del artículo 7.8.º de la Ley del IVA es la desaparición de la referencia que se hacía en él a la actuación de los entes o Administraciones públicas a través de entidades mercantiles o empresas públicas, desaparición que, en consonancia con la relativa ampliación que se ha hecho a su actuación indirecta, bien podía interpretarse como indicativo de que la forma en la que se produjese la actuación del ente público, sin más, no era determinante de su sujeción al impuesto o no. De este modo, actividades desarrolladas por entes públicos a través de entidades personificadas, mercantiles o no, en cuanto se mantuviesen en la esfera de lo público, sin intervención privada, y supusieran una actuación como autoridad pública, habrían de considerarse no sujetas al impuesto, con la única restricción de la no distorsión de la com-

petencia [supuesto que la misma se refiriese a actividades que determinan el ejercicio de algún tipo de autoridad pública, y no por referencia a cualquier supuesto en el que se produzca una actuación de privados, como parece indicar la reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de noviembre de 2014 (NFJ056742), que interpretada en sus términos literales, podría conducir a la sujeción de actividades desarrolladas directamente por Administraciones públicas con el único argumento de que otras han decidido su provisión privada, al margen de su naturaleza, lo cual ha de considerarse exagerado].

Esta interpretación, que es plenamente coherente con el principio de neutralidad, difícilmente se compadece con la exclusión que hace la norma para las entidades públicas empresariales, que se efectúa sin más referencia que la formal, esto es, que la circunstancia de que la entidad de que se trate venga configurada como pública empresarial. Operaciones o actividades desarrolladas en condiciones equivalentes no deberían divergir en su tratamiento por la mera circunstancia de que la Administración pública territorial competente haya decidido su provisión de uno u otro modo.

Sea como fuere, el caso es que entidades públicas empresariales están excluidas de la no sujeción que establece la norma para las operaciones realizadas por Administraciones públicas (y cabe entender que igualmente de la no sujeción que analizaremos a continuación para las operaciones realizadas por las entidades instrumentales de las que pudieran ser destinatarias).

Delimitado el perímetro subjetivo de lo que cabe considerar como Administraciones públicas, la no sujeción de las operaciones realizadas por estas cuando su actuación se produce sin contraprestación o a cambio de una contraprestación de naturaleza tributaria se mantiene en los mismos términos que hasta 31 de diciembre de 2014. A este respecto, haremos un par de comentarios adicionales:

- 1.º No olvidemos que la posible no sujeción de las operaciones realizadas por las Administraciones públicas puede venir dada tanto por la aplicación del artículo 7.8.º de la Ley del IVA como de su artículo 5. Dicho con otras palabras, la referida no sujeción puede deberse a la ausencia de contraprestación, a su naturaleza tributaria, o la consideración de la misma como realizada al margen de cualquier tipo de actividad que se pueda entender como empresarial o profesional. Así se desprende de la interpretación sistemática de la Ley del IVA y ha sido indicado igualmente por el TJUE en Sentencias como la de 26 de junio de 2007, asunto Hutchison 3G UK y otros, C-369/04 (NFJ028751).

Operaciones realizadas por Administraciones públicas en el desarrollo de actividades en las que no se pueda considerar que están actuando como empresarias o profesionales han de ubicarse extramuros del ámbito de aplicación del tributo, resultando, por tanto, no sujetas al impuesto, y ello incluso en la hipótesis de que se obtenga una contraprestación por ellas y esta sea no tributaria.

- 2.º La forma en la que la Ley del IVA concreta la actuación como autoridad pública que establece la Directiva 2006/112/CE es, cuanto menos, peculiar, ya que la refiere a la ausencia de contraprestación o a la naturaleza tributaria de la misma, caso de que exista. Esta referencia es llamativa no tanto por el ámbito al que se

refiere como por la existencia de operaciones que, en aplicación de la directiva muy probablemente habrían de considerarse no sujetas pero que, conforme a la norma interna, reciben un tratamiento distinto. Tal es el caso, sin entrar en mayores detalles, de las operaciones retribuidas mediante precios públicos (y que no parece fácil resolver apelando al concepto de empresario o profesional sin más).

El segundo ámbito en el que ha incidido la norma es el que probablemente ha tenido más peso en la modificación introducida; se trata de la aplicación del IVA a los denominados muchas veces como **entes instrumentales** o, con algo más de precisión, las entidades de las que se sirven las Administraciones públicas para el aprovisionamiento de ciertos servicios públicos.

La evolución que se ha producido en relación con dichas entidades, y que ha desembocado en la modificación de la ley que nos proponemos analizar, merece cierto comentario.

De este modo, la originaria Ley del IVA, Ley 30/1985, nada decía sobre el particular, siendo el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 2028/1985, el que establecía la sujeción al impuesto en todo caso de las operaciones en las que los entes públicos actuaran por medio de empresa privada, mixta o, en general, de entidades mercantiles. Esta mención fue incorporada, tal cual, a la Ley 37/1992, dotándose del adecuado rango legal a partir de su entrada en vigor, el 1 de enero de 1993.

En la aplicación de un tributo que se supone neutral y que no atiende, o se supone que no lo hace, a meras cuestiones formales, esta sujeción en todo caso para operaciones realizadas frente a terceros resultaba cuestionable, pero coherente con la reputación en todo caso como empresario o profesional de las entidades mercantiles que establecía la Ley del IVA hasta finales de 2008. En el ámbito interno, esto es, en relación con las operaciones realizadas entre estas entidades y las Administraciones públicas que las habían constituido, la referida sujeción daba lugar a disfunciones completamente carentes de sentido. Estas disfunciones dieron lugar a la creación, por parte de la Dirección General de Tributos, DGT en lo sucesivo, de la denominada «doctrina del órgano técnico jurídico», expresada en un número considerable de consultas y en la que el Centro Directivo vino a situar extramuros del impuesto las operaciones realizadas entre dichas entidades y sus Administraciones públicas accionistas, considerándolas no sujetas al tributo, a la vez que se excluía el derecho a la deducción del IVA soportado en relación con las mismas.

Esta construcción, que se podía considerar acorde con el espíritu del impuesto, pero que no tenía fácil encaje en la interpretación literal de la norma, fue discutida por el Tribunal Supremo, que, comenzando por la importante Sentencia de 16 de mayo de 2011 (NFJ044368), apeló en exclusiva a la dicción literal de la norma para señalar la sujeción en todo caso de estas operaciones. Esta dialéctica entre las opiniones administrativa y jurisdiccional se pone de manifiesto en el concienzudo informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 6 de julio de 2012.

La norma que ahora comentamos viene a intentar **poner orden en todo este embrollo**, aunque mucho nos tememos que sin terminar de afrontar la múltiple variedad de situaciones que se puede presentar.

Aunque no sea el orden que sigue la norma, quizá sea ilustrativo comenzar por el segundo de los párrafos que se dedica a esta cuestión, que es el cuarto del artículo 7.8.º de la Ley del IVA, conforme al cual no estarán sujetos al impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, TRLCSP en lo sucesivo, a favor de las Administraciones públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

Los **elementos** en los que se puede descomponer el análisis de este supuesto de no sujeción son los siguientes:

- a) Su referencia en exclusiva a prestaciones de servicios.
- b) La delimitación de las entidades cuyas prestaciones han de considerarse no sujetas.
- c) La identificación de los destinatarios en los que puede incidir esta no sujeción.

La **referencia objetiva** de la norma de no sujeción es clara; se limita exclusivamente a prestaciones de servicios, quedando fuera de la misma operaciones que hayan de considerarse como entregas de bienes. Más allá de lo chocante que pueda resultar esta discriminación, que sin duda trae causa de la forma en la que se había delimitado la doctrina del órgano técnico jurídico, a la que antes ya hicimos referencia, y que con el adecuado soporte normativo bien se podía haber ampliado, lo que en términos prácticos es más relevante es la adecuada delimitación entre unas y otras operaciones, partiendo para ello de lo dispuesto en los artículos 8 y 11, reguladores, respectivamente, de ambas modalidades del hecho imponible.

Esta distinción puede resultar especialmente dificultosa en el ámbito de los contratos de ejecución de obra inmobiliaria, en los cuales hay que contar con elementos tales como el coste de los bienes aportados por el contratista o su calificación como de construcción o rehabilitación de edificaciones. En casos en los que la obra se realice fundamentalmente con medios ajenos, el impacto final para la Administración pública contratante ha de ser el aproximadamente mismo, ya que sea en forma de cuotas soportadas por el ente instrumental no deducibles como consecuencia de la no sujeción, sea como cuotas repercutidas a la Administración en caso contrario, el montante de IVA que habrá de soportar la Administración será muy aproximadamente equivalente. En el entendido de que dichas cuotas no son deducibles para esta, como decíamos, no debería haber una diferencia sustancial entre la carga tributaria soportada en uno y otro caso.

Por el contrario, en supuestos en los que los referidos medios instrumentales usen recursos humanos propios en la realización de las obras, el impacto que pueden sufrir las Administraciones públicas en función de la calificación de los trabajos puede diferir muy considerablemente.

Al margen de estas disquisiciones, lo que se establece con claridad es que prestaciones de servicios que cumplan los requisitos subjetivos que analizaremos a continuación pasan a calificarse como no sujetas al impuesto, tal y como había indicado la DGT y el Tribunal Supremo no había terminado de compartir.

Las entidades cuyos servicios pueden calificarse no sujetos por mor de la norma que comentamos se definen por referencia a la norma sobre contratación administrativa. De este modo, el **perímetro subjetivo** de la no sujeción se delimita mediante un doble requisito:

- a) Las entidades a las que resulta aplicable han de ser entidades de las referidas en el artículo 3.1 del TRLCSP.
- b) Dichas entidades deben estar participadas al 100% por las Administraciones públicas.

El citado artículo 3.1 del TRLCSP cita, señalándolos como integrantes del sector público, los siguientes entes, organismos y entidades:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las universidades públicas, las agencias estatales y cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo, incluyendo aquellas que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.
- d) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de entidades de las mencionadas en las letras a) a f) del presente apartado sea superior al 50%.
- e) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren el artículo 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y la legislación de régimen local.
- f) Las fundaciones que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o cuyo patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50% por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.
- g) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.
- h) Cualesquiera entes, organismos o entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creados específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil, siempre que uno o varios sujetos pertenecientes al sector público financien mayoritariamente su actividad, controlen su gestión, o nombren a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia.
- i) Las asociaciones constituidas por los entes, organismos y entidades mencionados en las letras anteriores.

Huelga señalar la amplitud de una norma que, amén de las redundancias con el mismo artículo 7.8.º de la Ley del IVA, que probablemente encuentra aquí su fuente, delimita un sector público de variado espectro, como por otra parte corresponde a una ley que pretende disciplinar la contratación pública.

De las entidades a las que se refiere el precepto, las de mayor interés son las relacionadas en las letras d), f) y h), por lo que atañe a su calificación como entes instrumentales, esto es, de entes constituidos al objeto de desarrollar determinadas funciones o actividades que, ejecutadas directamente por la Administración pública, en muchas ocasiones se enfrentan a dificultades derivadas de la falta de agilidad que puede tener la Administración territorial en su normal funcionamiento.

Hay que tener en cuenta, no obstante, la ampliación de contenido que supone el no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, en todo caso que sean de titularidad íntegramente pública, como reza expresamente la exposición de motivos de la norma, con lo que se abre la puerta a que diversas Administraciones públicas constituyan entes instrumentales para la prestación de servicios y los mismos hayan de considerarse no sujetos al impuesto, ello en los términos que analizaremos a continuación.

Esta relativa amplitud, sin embargo, se corrige por la Ley del IVA, que requiere a los efectos de la no sujeción que las Administraciones públicas ostenten la titularidad íntegra de las referidas entidades, requisito que puede suscitar problemas en la interpretación de la norma.

De entrada, hay que tener en cuenta la incoherencia que supone respecto a la norma sustantiva de la que probablemente el precepto trae causa, que en cualquiera de los supuestos que se ha relacionado señala como suficiente una participación mayoritaria para que opere la atribución de la condición de entidad integrante del sector público.

Si la norma de no sujeción que comentamos se supone que ha de ser la transposición a la Ley del IVA de la relativa *vis expansiva* que tiene el TRLCSP, no se entiende el por qué de esta diferencia, todavía más cuando la misma fue introducida en el trámite parlamentario (el Proyecto de Ley aprobado por el Gobierno no podía ser objeto de reproche alguno en este punto), de donde cabe deducir que la diferencia es debida a la voluntad del legislador, que así ha querido que resulte. Sea como sea, el caso es que, de las entidades que cita el referido artículo 3.1 del TRLCSP, únicamente aquellas que estén participadas al 100% por las Administraciones públicas serán tales que sus servicios, o parte de ellos, resulten no sujetos al impuesto. Hasta aquí la parte más fácil del análisis.

Como anunciábamos, el punto más controvertido de la norma de no sujeción que analizamos es la **especificación de los destinatarios** a los que pueden afectar la norma, debiendo especificarse si la no sujeción es aplicable exclusivamente a los servicios prestados a la Administración pública titular íntegra de la entidad que presta el servicio o si cabe su extrapolación a otros supuestos. Esta es una cuestión que no admite una contestación fácil.

Si atendemos a la dicción del precepto, el mismo refiere la no sujeción a los servicios prestados por este tipo de entidades «a favor de las Administraciones públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones públicas ostenten

la titularidad íntegra de los mismos». La duda viene dada por el alcance que haya de darse a las demás entidades que, junto con las Administraciones públicas de las que dependan las entidades prestadoras de los servicios, son acreedoras a la no sujeción y, más concretamente, si la referencia a «otra íntegramente dependiente» ha de entenderse como relativa a cualquier tipo de entidad o únicamente a Administraciones públicas que sean dependientes de la Administración pública que tiene la titularidad de la entidad prestadora. A título de ejemplo, lo que se cuestiona es si los servicios prestados por una entidad mercantil de capital cien por cien público a otra entidad mercantil igualmente de capital cien por cien público, ambas contraladas por la misma Administración pública, pueden y deben considerarse no sujetos al impuesto.

La norma que comentamos no distingue, por lo que bien podríamos acudir al aforismo *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, concluyendo que no procede hacer distinción en la conclusión, y admitiendo una aplicación relativamente amplia de la norma.

Más dudosa resulta la cuestión desde la perspectiva de la exposición de motivos de la Ley 28/2014, que señala que: «la no sujeción se aplicará 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». La dicción que transponemos parece inducir una interpretación más limitada de la norma de no sujeción, limitada a servicios prestados a las Administraciones públicas, no en otro caso, admitiéndola tanto cuando los mismos son prestados a la que ostenta la titularidad de la entidad prestadora como cuando tienen como destinatarios a otras Administraciones públicas, aunque a condición de que sean dependientes de la anterior. Entidades que estén excluidas de la condición de Administraciones públicas parece que se excluyen igualmente del perímetro de la no sujeción que analizamos.

Llegados a este punto, y más allá de la dicción de la norma y de su exposición de motivos, quizá merece la pena indagar un tanto en la *ratio legis* tanto de la doctrina del órgano técnico jurídico como de la relativa legalización que se ha acometido de la misma.

En una primera aproximación, bien se podría pensar que la citada razón de ser se encuentra en la extensión a las citadas entidades del mismo tratamiento que se prescribe para las Administraciones públicas, siendo que cuando las mismas vienen a cumplir los requisitos que ha establecido la jurisprudencia, actuación directa por el ente público y en tanto que autoridad pública, lo que procede es su no sujeción. De ser este el caso, no se entiende que la equiparación con los entes públicos dependa de la condición del destinatario, por más que en la construcción previa de la norma lo lapidario de la misma dificultara, cuando no impedía, que dicha equiparación desplegara sus efectos extramuros del ámbito interno de la Administración pública y de sus entidades dependientes.

En esta idea, la no sujeción que comentamos debería operar tanto en los servicios prestados a las Administraciones públicas titulares de las entidades prestadoras de los mismos como en el resto de servicios prestados por las mismas, con la única restricción de la no distorsión de la competencia, expresamente dispuesta en la Directiva 2006/112/CE y que sigue sin constar en la norma interna.

Alternativamente, se podría entender que la regla de no sujeción encuentra su fundamento no ya en el artículo 13 de la Directiva, sino en el 11, regulador, por así decirlo –su parquedad no

parece que permita decir que realmente lo regula—, del régimen de grupos de IVA y que, después de las sentencias del pasado año, debería ser aplicable en este ámbito de la actividad como en cualquier otro, aunque no parezca ser esta la idea de nuestro legislador.

La no sujeción de operaciones realizadas entre entidades jurídicamente independientes pero estrechamente vinculadas en órdenes diversos bien podría sustentarse en esta norma, que es facultativa para los Estados comunitarios y de la que estos pueden hacer uso configurándola como igualmente facultativa para sus contribuyentes, como ocurre en nuestro país, o de manera obligatoria para ciertos supuestos, como se hace en otros.

De ser este caso, llegaríamos a la misma conclusión, por cuanto la actuación *ad intra* habría de calificarse como no sujeta al impuesto, incluyendo dentro de su ámbito al conjunto de entidades que formase parte de este especial grupo de entidades, pero *ad extra* habría de ser el grupo, en este caso público, quien actuase (todo ello en el contexto de un régimen de grupos que se adecuase de manera más fidedigna a lo que dispone la Directiva). De nuevo con el límite de la interdicción de la distorsión de la competencia, la conclusión a la que habría de llegarse es la de una aplicación mucho más amplia de lo que parece haber en la *voluntas legislatoris*.

En última instancia, lo que subyace a estas consideraciones es la aplicación pura y simple del principio de neutralidad o igualdad de trato, que difícilmente se compadece con una norma que parece querer que la forma en la que se provisionan los servicios públicos—directamente por las Administraciones públicas o indirectamente a través de entidades que la propia norma administrativa califica como integrantes del sector público— no interfiera en su régimen de tributación por IVA.

Hemos dejado para después el comentario al cuarto párrafo del artículo 7.8.º de la Ley del IVA porque su contextualización parece más fácil a la luz de los comentarios anteriores. De este modo, la no sujeción que venimos analizando se extiende a los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1 n) y 24.6 del TRLCSP la condición de **medio propio instrumental** y servicio técnico de la Administración pública encomendada y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

De estos preceptos, el primero se limita a excluir, aunque con ciertas cautelas, estas encomiendas de gestión del ámbito de aplicación de la citada norma. La delimitación de lo que ha de considerarse como medio propio se hace por el citado artículo 24.6, que señala que «los entes, organismos y entidades del sector público podrán ser considerados medios propios y servicios técnicos de aquellos poderes adjudicadores para los que realicen la parte esencial de su actividad cuando estos ostenten sobre los mismos un control análogo al que pueden ejercer sobre sus propios servicios. Si se trata de sociedades, además, la totalidad de su capital tendrá que ser de titularidad pública».

El mismo precepto especifica que el citado control análogo se entenderá que concurre cuando los poderes adjudicadores ostentan sobre un ente, organismo o entidad, un control análogo al que tienen sobre sus propios servicios y puedan conferirles encomiendas de gestión que sean de ejecución obligatoria para ellos, de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el encomendante, y cuya retribución se fije por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que dependan.

Esta condición de medio propio y servicio técnico deberá reconocerse expresamente por la norma que cree las entidades respectivas o por sus estatutos, que habrán de determinar las entidades respecto de las cuales tienen esta condición y precisar el régimen de las encomiendas que se les puedan conferir o las condiciones en que podrán adjudicárseles contratos, lo que determinará para ellas la imposibilidad de participar en licitaciones públicas convocadas por los poderes adjudicadores de los que sean medios propios, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas.

En casos en los que los medios propios instrumentales presten sus servicios a las Administraciones públicas que los controlen, la no sujeción que venimos comentando no parece que haya de suscitar mayores dudas. En otro supuesto, esto es, en aquellos casos en los que los servicios prestados puedan tener otros destinatarios, serían trasladables las mismas reservas que se han expuesto para el resto de entidades a las que se refiere el artículo 3.1 del TRLCSP.

La no sujeción que venimos analizando se completa, como podría parecer lógico, con la **no deducción** del IVA soportado por los bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones no sujetas.

En el caso de entidades que únicamente realicen este tipo de operaciones, esta no deducción parece que habría de ser completa, por lo que, a salvo del comentario que haremos más adelante, no deberían suscitarse mayores dudas. Más complejo es el supuesto de las entidades que junto con estas operaciones no sujetas realizan otras que sí puedan estarlo por razón de su naturaleza o destinatarios. Esta situación se analiza por un nuevo precepto, que es el artículo 93.cinco de la Ley del IVA (aunque si de afectación parcial se trata, quizá hubiera sido más adecuado el 95), conforme al cual los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de la Ley del IVA podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo, prescribe la norma, salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

El mismo precepto indica que el cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No se especifica en la norma el criterio que cabe utilizar a estos efectos, limitándose a exigir que sea razonable y homogéneo. Obvio resulta señalar que una atribución proporcional a las cifras de ingresos correspondientes a unas y otras operaciones podría considerarse como uno de estos criterios; sin embargo, nada impide la utilización de otros, a condición de que alberguen las notas de razonabilidad y homogeneidad que acabamos de señalar [la referencia a la Sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2008, asunto *Securenta*, C-437/06 (NFJ027750), es obligada].

En la hipótesis de que atendamos a las cifras relativas de negocio, hay un matiz que es importante que tengamos en cuenta, que es la incidencia que puede tener a estos efectos la percepción

de subvenciones o, más en general, de ingresos que no puedan ser considerados contraprestación de las operaciones.

Si de lo que se trata es de determinar la utilización de los bienes y servicios adquiridos por entidades que a la vez realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que no lo están por mor de la no sujeción que establece el artículo 7.8.º de la Ley del IVA, lo que estamos procurando es la concreción de la afectación a unas y otras actividades. En esta concreción, las contraprestaciones correspondientes a unas y a otras bien puede utilizarse como criterio para la atribución proporcional que pretendemos. En esta tarea, ingresos que no puedan considerarse contraprestación, o parte de ella, de las operaciones deberían quedar al margen de este cálculo.

No hace falta decir que de lo que estamos avisando en el párrafo anterior es de la tentación de acudir de nuevo al recurso de la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata, aspecto sobre el cual el TJUE ya estableció su criterio hace años y sobre el que no vamos a volver (a pesar de que la dicción del precepto que se incluía en el Proyecto de Ley que aprobó el Gobierno bien puede pensarse que iba en esta línea). Sobre este tema volveremos después.

La norma que comentamos incluye un inciso adicional, conforme al cual no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de la Ley del IVA.

En una primera lectura, la norma podría considerarse coherente; sin embargo, en determinados contextos, en los que los sujetos pasivos duales acudan a criterios generales para la determinación de su IVA deducible, puede dificultar su aplicación práctica. Es algo así como si a contribuyentes que aplican la regla de prorrata general se los indicase que en todo caso las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones no generadoras del derecho a la deducción están excluidas del derecho a la deducción, exclusión más propia de la regla de prorrata especial. Sea como fuere, el mandato de la norma es claro.

Finalmente, hemos de hacer referencia a la modificación que se ha introducido por referencia a las **televisiones públicas** y que aprovecharemos para indicar una última fuente de controversias. Efectivamente, a la letra l) del artículo 7.8.º de la Ley del IVA se le ha añadido un inciso, conforme al cual: «A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público».

El inciso de nuevo cuño acompaña una disposición en la que se establece la sujeción en todo caso de las actividades comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, pareciendo ser la *voluntas legislatoris* la calificación como sujetas al impuesto de las citadas actividades generadoras de ingresos publicitarios o susceptibles de su generación.

La controversia existente en relación con estas organizaciones es pública, como también lo es el criterio de la Administración tributaria, expresado en el Informe de 22 de julio de 2014, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección

de la AEAT, que entiende que en su actuación hay que considerar que concurren dos ámbitos de actividad, uno empresarial, que es el que da lugar a la obtención de ingresos por la prestación de servicios publicitarios, y otro público, no sujeto al impuesto, en el que las mismas actúan como Administraciones públicas, no sujeto al impuesto, lo que determina la no deducibilidad del IVA proporcionalmente correspondiente a este segundo.

La modificación legal que referimos parece querer enmendar esta situación, señalando la condición empresarial en todo caso de la actividad desarrollada por estas organizaciones, aunque habrá que estar a la doctrina administrativa, si la hay, o a la reacción de los tribunales, tanto en lo que se refiere a la situación existente a partir del 1 de enero de 2015 como en cuanto a los ejercicios anteriores.

Aprovecharemos la polémica existente en relación con las televisiones públicas para ilustrar el último de los comentarios que haremos en este análisis, relativo a la dificultad, en muchas ocasiones, de determinar cuándo hay realmente una prestación de servicios que pueda dar lugar a los efectos que ya hemos analizado, básicamente, la limitación en el derecho a la deducción que establece el nuevo artículo 93.cinco de la Ley del IVA, y cuándo lo que se produce es pura y llanamente la concesión de algún tipo de auxilio financiero por parte de la Administración para ayudar al sustento de determinadas actividades que se pretende incentivar. Este auxilio, que en muchas recibe la forma de subvención, no puede, por sí misma, limitar el derecho a la deducción, como ya sabemos, por lo que la determinación de cuándo existe realmente la citada prestación de servicios y cuándo no resulta trascendental, cuestión que trasciende con mucho de las pretensiones de estas páginas.

B. EXENCIÓN DE CIERTAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

El segundo de los ámbitos en los que ha incidido la Ley 28/2014 es el de las operaciones inmobiliarias, de nuevo con la pretensión de mejorar su funcionamiento aunque, como es casi imposible de evitar en este tributo, con efectos colaterales que pueden ser relevantes.

Las modificaciones que se han introducido en materia de exenciones inmobiliarias son tres:

- a) La revisión de la no exención de las entregas de terrenos.
- b) La exención de las operaciones realizadas por las juntas de compensación no fiduciarias.
- c) La renuncia a la exención.

El artículo 20.uno.20.º de la Ley del IVA establece la exención de las entregas de **terrenos rústicos** y demás que no tengan la condición de edificables, excluyendo de esta condición los calificados como solares por una Ley urbanística derogada en 1998 (omitiremos cualquier tipo de comentario respecto al anacronismo de la susodicha) y, desde el 1 de enero de 2015 sin distinción, también los urbanizados o en curso de urbanización, aunque no tengan aquella condición.

El cambio que se ha introducido ha sido la supresión de un requisito que establecía la norma y que resultaba de todo punto improcedente, como era el de que las entregas de terrenos urbanizados, o en curso de urbanización, únicamente se excluían de la exención cuando eran realizadas por los promotores de la urbanización, no así en otro caso. La eliminación de este requisito, que no hacía sino dificultar lo que ha de ser la aplicación del régimen normal de tributación que habría de corresponder a estas operaciones, y así lo ha indicado hasta el mismo TJUE [la Sentencia del TJUE de 28 de marzo de 1996, asunto Gemeente Emmen, C-468/93 (NFJ004366), es lapidaria], debe valorarse positivamente, aunque quizá no tanto el resultado final del precepto.

Así, desde el 1 de enero de 2015, se sitúan extramuros de la exención cualesquiera entregas de terrenos para las cuales puede entenderse iniciado el proceso urbanístico, tanto si están todavía en curso de urbanización como si la urbanización ha concluido ya o han alcanzado la condición de solares. En estos términos, y sin entrar en la polémica de cuándo debe considerarse iniciado el proceso urbanístico –el Tribunal Supremo ya se ha ocupado de ello, aunque sin especial tino– podría haberse simplificado la dicción del precepto indicando la exención de las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables y excluyendo directamente de la exención los terrenos en curso de urbanización o ya urbanizados (sin perjuicio de la referencia a los destinados a viales de uso público, parques o jardines públicos).

La segunda modificación operada en este ámbito ha sido la supresión de la exención aplicable a las aportaciones y adjudicaciones realizadas por juntas de compensación no fiduciarias –de otro modo no cabe la existencia de estas operaciones–, artículo 20.uno.21.º de la Ley del IVA, que se ha derogado. Esta supresión, que en el caso de terrenos dirigidos a su promoción empresarial no suscita mayores problemas, trae consigo el importante problema de que los propietarios de terrenos que los urbanicen de este modo para consumo propio han de soportar un tributo que, en vigencia de la exención, podía ser inferior.

Finalmente, hemos de hacer referencia a la flexibilización de las condiciones de **renuncia a la exención**, para la cual, desde el 1 de enero de 2015, se ha dejado de exigir la plena deducibilidad del IVA soportado por los adquirentes de los inmuebles. La no exacción de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en estos supuestos, junto con la aplicación de la inversión del sujeto pasivo y la plena neutralidad del impuesto en estas operaciones, que ya ni siquiera es necesario financiar, se han completado con esta flexibilización, configurando la renuncia como un régimen de tributación de las transmisiones de inmuebles que propicia su realización.

En supuestos en los que el adquirente tiene pleno derecho a la deducción del IVA soportado, los comentarios que se han hecho en el párrafo anterior son plenamente operativos, sin que se precisen de mayores disquisiciones. La novedad que se añade desde el 1 de enero de 2015 es que la renuncia es igualmente factible aunque por el destino previsible del inmueble, el IVA satisfecho en la compra no sea plenamente deducible. Esta no deducibilidad plena puede venir dada por la aplicación de la regla de prorrata en cualquiera de sus modalidades o por la no afectación completa del inmueble a las actividades de su adquirente, de ahí la cierta complejidad que tiene la redacción del precepto, pero en cualquier caso es obvia la voluntad del legislador; cualquier entrega de inmuebles

que hubiera de resultar exenta admitirá renuncia si el adquirente es empresario o profesional y puede deducir aunque solo sea una parte del IVA que la grave. En buena lógica, la decisión por la renuncia se tomará en atención a consideraciones tales como los tipos aplicables a los diferentes impuestos que graven la operación (IVA, TPO o la cuota variable del impuesto sobre actos jurídicos documentados) y la capacidad para la deducción del IVA soportado, en su caso, que tenga el adquirente.

C. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES

El tercer ámbito de la actividad sobre el que el legislador ha puesto sus ojos es el sector turístico, con modificaciones que vienen motivadas por la existencia de una Sentencia del TJUE de indudable trascendencia, pero que van algo más allá de lo que imponía la misma.

La **sentencia** a la que nos referimos es la **de 26 de septiembre de 2013**, asunto C-189/11 (NFJ051889), Comisión contra España, recaída en el recurso directo interpuesto contra nuestro país por la Comisión.

El primer aspecto que se suscitó ante el TJUE fue si la aplicación del régimen especial ha de limitarse a las operaciones en las que el viaje se vende al viajero o cliente final, como era la pretensión de la Comisión, o también es procedente en cualquier operación en la que se cumplan los requisitos correspondientes –mediación en nombre propio y adquisición de bienes o servicios a otros empresarios o profesionales–, con independencia de que el cliente o adquirente del viaje sea el viajero o sea una persona o entidad distinta, como pretendía España.

El TJUE recordó la finalidad del régimen especial, consistente en facilitar la aplicación del IVA a agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos, ya que: «la aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad» (apdo. 58). De igual modo, el régimen especial: «pretende repartir los ingresos por recaudación del impuesto de manera equilibrada entre los Estados miembros, garantizando, por una parte, asignar los ingresos por IVA correspondientes a cada servicio individual al Estado miembro en que finalmente se disfruta y, por otra parte, asignar los derivados del margen de la agencia de viajes al Estado miembro en que se encuentra establecida» (apdo. 59).

Con base en estas premisas, el TJUE señaló que el criterio basado en la aplicación del régimen especial cuando se media en nombre propio frente al cliente, aunque este no sea el viajero, era el más adecuado para la consecución de estos objetivos: «En efecto, cuando un operador organiza un viaje combinado y lo vende a una agencia de viajes que lo revende a su vez a un consumidor final, es el primer operador quien asume la tarea de unir varias prestaciones adquiridas de diversos terceros sujetos pasivos del IVA. A la vista de la finalidad del régimen especial de las agencias de viajes, es necesario que dicho operador pueda acogerse a normas de IVA simplificadas y que estas no queden reservadas a la agencia de viajes que se limita, en tal caso, a revender al consumidor final el viaje

combinado que ella ha adquirido de dicho operador» (apdo. 62). La aplicación del régimen especial a operaciones en cadena, como era la pretensión de las autoridades fiscales españolas, se ha confirmado.

En segundo lugar, la Comisión señalaba que la exclusión del régimen especial de las ventas, efectuadas por las agencias minoristas, de los viajes organizados por agencias mayoristas era contraria a la Directiva. Este motivo fue considerado ajustado a Derecho por el TJUE, a pesar de que las autoridades fiscales españolas –la DGT– ya habían señalado que su interpretación de la norma se refería únicamente a supuestos en los que las agencias minoristas actúan como comisionistas en nombre ajeno, hipótesis en la cual no cabe la aplicación del régimen especial.

El tercer motivo de discrepancia se refería a la posibilidad que se contenía en la legislación española, que permitía, para el caso de viajes vendidos a otros sujetos pasivos que comprendían exclusivamente prestaciones efectuadas en territorio IVA, que la agencias de viajes, previa consulta con el cliente, hicieran constar en la factura, bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», un porcentaje del 6% del precio con IVA incluido, que se consideraba válidamente soportado por el cliente y que este tenía derecho a deducir. El TJUE consideró fundado este motivo, en el entendimiento de que esta posibilidad no encontraba amparo alguno en ninguno de los preceptos de la directiva. Adicionalmente, se dio por bueno el argumento de la Comisión de que al permitir esta deducción únicamente en los casos en que los servicios se prestan en España, la norma establecía una discriminación por razón de la nacionalidad incompatible con la norma comunitaria.

Finalmente, se analizó la posibilidad, prevista en la norma española, de acudir a un procedimiento de estimación global de la base imponible de las operaciones cuando se aplica el régimen especial de las agencias de viajes. El TJUE estimó igualmente como procedente esta pretensión, señalando que esta posibilidad está prevista en el régimen especial de los bienes usados, cumplidos ciertos requisitos, pero no en el de las agencias de viajes, en el que el margen obtenido, y a partir de él la base imponible, ha de calcularse operación a operación, sin que quepa su acumulación.

Con la importante premisa de esta sentencia, las **modificaciones** que se introducen en la regulación del régimen de las agencias de viajes son las siguientes:

- a) Se elimina la aparente restricción que impedía la aplicación del régimen especial cuando las agencias minoristas comercializan viajes organizados por las mayoristas.
- b) Se elimina igualmente la posibilidad de consignar el 6% del viaje como IVA deducible cuando el mismo transcurre por el territorio IVA y el destinatario es empresario o profesional con derecho a la deducción del IVA soportado, posibilidad que se sustituye por la posibilidad de renuncia al mismo.
- c) Se excluye igualmente la posibilidad de computar la base imponible de manera global, aunque, como veremos, algún pronunciamiento reciente de la DGT ha venido a instituir un sistema relativamente parecido.

Como decíamos, hay una parte de la sentencia, probablemente la más importante, en la que el TJUE ha dado la razón a las autoridades fiscales españolas, que es la posibilidad de aplicar el régi-

men especial con independencia de que el adquirente del viaje sea el propio viajero u otra agencia de viajes que proceda a su comercialización de nuevo. Esta posibilidad de aplicación del régimen especial a las operaciones en cadena, que a todas luces es la que mejor se acomoda a las pretensiones del mismo, no ha precisado de modificación alguna ya que, como decíamos, en ella la Comisión Europea no ha recibido el plácet del TJUE. Centrados en las demás, siguen nuestros comentarios.

La no aplicación del régimen especial en los supuestos en que las **agencias minoristas** comercializan viajes organizados por agencias minoristas se establecía en la norma, pero, salvo que el legislador patrio hubiera caído en un auténtico desvarío, era una aclaración que no pretendía más que salir al paso de la en ocasiones difícil apreciación del carácter de la mediación en estos casos.

Como es sabido, el régimen especial de las agencias de viajes requiere la mediación en nombre propio, la determinación de lo cual no siempre es sencilla, como acreditan las propias contestaciones de la DGT, que siempre han apelado a las circunstancias del caso en particular, apuntando adicionalmente los elementos conforme a los cuales se podría aproximar. En este contexto, la exclusión de la aplicación del régimen especial para el caso de la actuación de agencias minoristas bien podía considerarse una aclaración en los supuestos en los que estas actuaban como meros comisionistas de venta, transparentando su condición de tales.

Con todo, el TJUE ha entendido que la dicción de la norma, artículo 141.dos.1.º de la Ley del IVA, era poco deseable, por lo que se ha procedido a su eliminación por la Ley 28/2014.

La segunda modificación que hemos de analizar es algo más compleja, no tanto en cuanto a la norma derogada como cuanto a la que la sustituye.

La posibilidad de consignar en concepto de IVA deducible para sus destinatarios un 6% del precio en el caso de viajes que transcurriesen por completo dentro del territorio de aplicación del impuesto carecía del necesario soporte en la Directiva 2006/112/CE, por lo que, presentada ante el TJUE, no parece que tuviera muchos visos de perdurar en el tiempo. La condena ha traído de la mano su derogación.

En su sustitución, lo que establece la Ley del IVA desde el 1 de enero de 2015, artículo 147, es la posibilidad de **renuncia al régimen especial**, completamente novedosa en nuestro ordenamiento, y que suscita, entre otras, las siguientes cuestiones:

- a) Los requisitos para su efectividad.
- b) La forma en la que se concreta.
- c) Sus consecuencias.

Los requisitos para la validez de la renuncia son pocos; únicamente se requiere que el destinatario del servicio sea empresario o profesional y tenga derecho a la deducción o devolución del impuesto. Basta, pues, con que se trate de un viaje de trabajo para que, cabiendo el derecho a la deducción del impuesto, en su caso, repercutido, sea factible la renuncia.

La mención que se hace en la norma a la devolución del impuesto abre la puerta a su aplicación igualmente en viajes vendidos a empresarios o profesionales no establecidos, los cuales recuperan el impuesto normalmente a través del instituto de la devolución. La supresión de la reciprocidad para muchos de estos supuestos, que después analizaremos, se cohonesta con esta mención.

Por lo demás, la renuncia se practica operación a operación, cabiendo, pues, la posibilidad de que una misma agencia de viajes realice operaciones dentro y fuera del régimen especial, en función del tratamiento que decida darles.

No hay más requisitos al efecto.

La concreción de la renuncia se regula por el artículo 52 del Reglamento del impuesto, que dispone lo que sería de esperar, esto es, que la misma se sustanciará mediante la repercusión del impuesto en factura, a lo cual, per se, no parece que haya mucho que oponer.

Más discutible puede ser la presunción que se establece igualmente en la norma de que la no indicación en factura de que se ha aplicado el régimen especial conduzca a la presunción, *iuris tantum*, en buena lógica, de que se ha renunciado al régimen especial y se ha optado por la aplicación del general. Bien es cierto que, en aplicación del régimen especial, es obligatorio consignar en factura que así se ha hecho, de forma que las facturas que documenten operaciones a las que se aplique el régimen especial deberán contener una mención que así lo indique [Reglamento de facturación, artículo 6.1 n)]. Sin embargo, deducir de ahí que el incumplimiento, deliberado o no, de dicha obligación directamente conduce a la consideración de que la agencia de viajes ha optado por el régimen general, renunciando al especial, quizá es mucho deducir.

Sea como fuere, la norma es lapidaria, por lo que desde el 1 de enero de 2015, es menester prestar especial atención al cumplimiento de este requisito, ya que, de otro modo, la Administración tributaria bien puede entender que se ha producido la citada renuncia, procediendo a exigir una cuota que bien podría ocurrir que la agencia no hubiera previsto y tenga graves dificultades para repercutir a sus clientes. De la posibilidad de deducir el impuesto hablaremos después.

De otra parte, hemos de prestar atención a las consecuencias que se derivan de la no aplicación del régimen especial y la opción por el general.

En este punto, es forzada la referencia a las características del régimen especial de las agencias de viajes, que además de la tributación por el margen, supone la consideración de las diversas prestaciones incluidas en el viaje como una prestación única, su localización donde se ubique la agencia de viajes y su exención cuando el viaje se desarrolla fuera del territorio de la Unión Europea. Renunciado el mismo, del mismo modo deben considerarse inaplicables dichas características, por lo que cada una de las prestaciones que comprende el viaje habría de tratarse por separado, se localizarían donde corresponda y no procedería la exención de los viajes desarrollados fuera de la Comunidad (sin perjuicio de la aplicación de otras reglas de localización o exención).

Esta consideración separada de las distintas prestaciones que comprenda el viaje, que se induce igualmente por el artículo 52 del Reglamento del impuesto, conduce a su localización conforme a las

reglas que resulten aplicables, en el caso del transporte de pasajeros, donde transcurra –art. 70.uno.2.º de la Ley del IVA– y en el de los servicios de alojamiento, donde se encuentre el establecimiento en el que se presten –art. 70.uno.1.º de la misma ley–, amén del resto de prestaciones que pudieran proporcionarse, así como a su gravamen, en los dos supuestos que hemos mencionado, al 10%.

Para viajes de negocios que transcurran dentro del territorio de aplicación del impuesto la aplicación de las conclusiones a las que hemos llegado en el párrafo anterior no parece que susciten mayores dificultades, por cuanto, en la mayor parte de los casos, a lo que conducirán será a la repercusión del 10% aplicado a la contraprestación que se reciba del cliente, sin que sea necesario ningún fraccionamiento del mismo. Únicamente habría que excepcionar de lo anterior los viajes a Baleares para excluir la parte proporcional correspondiente a la parte del trayecto que transcurra por aguas internacionales, ello por referencia a la parte del precio que retribuya el billete.

La mayor complejidad en este punto se refiere a los viajes que se desarrollen fuera del territorio de aplicación del impuesto, para los cuales cabe, en principio, la renuncia al régimen especial en las mismas condiciones que se aplican a los que transcurren dentro del mismo, pero que suscitan las dudas de la efectividad de una renuncia efectuada conforme a la norma interna y de las consecuencias de la misma, que en principio bien podrían considerarse como consistentes en la localización de las operaciones en los Estados en los que se desarrollen las operaciones, exactamente igual que hemos prescrito para operaciones domésticas.

Hemos incidido en la primera consecuencia que se produce a causa de la aplicación del régimen especial, que es la repercusión e ingreso del impuesto conforme a las reglas propias del régimen general. Hay una segunda consecuencia que es igualmente consustancial al régimen general del impuesto, que es el derecho a la deducción del IVA soportado.

De entrada, nada se opone a que así sea; sin embargo, hemos de partir del hecho de que estamos ante empresarios o profesionales, las agencias de viajes, que vienen acostumbradas a aplicar un régimen especial en el que el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos en beneficio del viajero no es deducible, como así sigue siendo cuando continúan aplicando el régimen especial. Con estos antecedentes, la especificación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios usados en la prestación de servicios a los que se haya aplicado el régimen general del impuesto no parece que vaya a resultar una tarea fácil.

A estos efectos, la única previsión que se contiene en la norma es la referencia del nacimiento del derecho a la deducción a la fecha en la que se comercialice el viaje con renuncia al régimen especial, nuevo apartado cinco del artículo 98 de la Ley del IVA, trasunto del existente en el régimen especial de los bienes usados, con toda probabilidad bienintencionado, aunque quizá desconocedor de las profundas diferencias que hay entre uno y otro sector.

Finalmente, hemos de hacer referencia al **cálculo de la base imponible**, para lo cual hasta el 31 de diciembre de 2014 se permitía la aplicación de una modalidad especial consistente en su cálculo global, periodo de liquidación a periodo de liquidación. Esta posibilidad tenía dos importantes ventajas para el sector, que eran el ahorro de costes administrativos, al no tener que especi-

ficar el margen comercial obtenido operación a operación, y la no tributación en los periodos de liquidación en los que los importes correspondientes a las compras superasen a los de las ventas en términos agregados, lo cual, en un sector todavía estacional, podía tener un impacto considerable.

Esta posibilidad ha sido derogada por contraria al Derecho de la Unión, tal y como ha señalado el TJUE en la Sentencia de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11 (NFJ051889), por lo que, desde el 1 de enero de 2015, la base imponible, por la vía de la determinación del margen comercial, ha de especificarse para cada viaje de manera individual. Las dos ventajas que señalábamos han desaparecido por tanto.

Respecto a la segunda, poco se puede hacer. No se puede decir lo mismo frente a la primera. Así, la determinación del margen comercial en empresas algunas de las cuales tienen un volumen de ventas muy considerable y con precios que van oscilando a lo largo del año por circunstancias varias y probablemente más volátiles que en otros sectores de la actividad no parecía facilitar el cálculo. Estas consideraciones han sido acogidas por la DGT, que en la importante contestación de 16 de enero de 2015, V0100/2015 (NFC052935), ha establecido un régimen de cuantificación de la base imponible que, con no ser el régimen global que establecía la norma hasta el 31 de diciembre, tiene algunos puntos de similitud.

Señala la DGT que: «la agencia deberá determinar el porcentaje que representa el margen bruto, IVA excluido, correspondiente al conjunto de la totalidad de sus operaciones acogidas al régimen especial durante el año inmediatamente anterior, IVA incluido. (...)

La base imponible que la agencia habría de consignar en cada una de sus declaraciones-liquidaciones, salvo la correspondiente al último periodo de declaración, en concepto de base imponible correspondiente al conjunto de las operaciones acogidas al régimen especial y en relación con los servicios de viajes realizados por la agencia durante cada uno de los periodos de liquidación a que corresponden tales declaraciones, sería el importe resultante de aplicar el porcentaje determinado en el párrafo anterior, sobre el importe total del conjunto de los servicios acogidos al régimen especial devengados durante ese periodo, esto es, el importe total, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, cargado al viajero determinado según la suma de todos los servicios de viajes devengados durante el periodo de liquidación de que se trate.»

El criterio establecido por la DGT se funda en las oscilaciones que se producen en los precios de *inputs* y *outputs*, que impiden en muchas ocasiones que a la fecha de devengo del tributo se disponga de toda la información necesaria como para determinar con precisión la base imponible. Esta cierta volatilidad, convenientemente combinada con la posibilidad de determinar la base imponible de manera provisional, que la misma DGT señala, han conducido al criterio que se señala, que evita la determinación del margen comercial obtenido por la agencia transacción a transacción.

Solucionado el primero de los problemas que ha suscitado la eliminación de la posibilidad de determinar globalmente la base imponible, el que no se ha podido remediar es el segundo, esto es, la ventaja financiera que sin duda suponía la citada determinación global para periodos de liquidación en los que las compras fueran superiores a las ventas.

D. LIQUIDACIÓN DEL IVA A LA IMPORTACIÓN

La siguiente modificación que analizaremos incide en un ámbito de gran trascendencia en el común de la gestión tributaria pero que, en un impuesto como es el IVA, cuya vocación es la de no suponer un coste para los empresarios o profesionales, cobra una mayor relevancia, si cabe; el de la forma en la que se sustentan los flujos financieros con la Administración tributaria a los que da lugar dicha gestión.

Hasta el 31 de enero de 2015, y todavía hoy para quienes no se hayan acogido al nuevo régimen establecido al efecto, la exacción del IVA a la importación se realizaba directamente por la Administración tributaria una vez presentadas las mercancías importadas ante la misma, expidiéndose la correspondiente carta de pago. El IVA así satisfecho era deducible a la presentación de las autoliquidaciones correspondientes y, aunque el decalaje que existiera otrora ya desapareció hace tiempo, se producía un desfase financiero como consecuencia de la separación entre las dos vertientes del IVA a la importación, su ingreso y deducción.

Este desfase ha desaparecido desde el 1 de febrero de 2015, fecha de entrada en vigor del nuevo sistema de liquidación del IVA a la importación, mal llamado de diferimiento, aunque más bien cabría calificarlo de **no anticipo**.

La cobertura legal del nuevo régimen de liquidación se contiene en el párrafo que se ha añadido al artículo 167.dos de la Ley del IVA, conforme al cual la recaudación e ingreso de las cuotas del IVA a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, habilitándose el establecimiento de los requisitos exigibles para que se puedan incluir dichas cuotas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

El anunciado desarrollo reglamentario se contiene en el artículo 74 del Reglamento del IVA, conforme al cual los requisitos que han de concurrir para que se pueda optar por este especial sistema de liquidación son los siguientes:

- 1.º Debe tratarse de empresarios o profesionales que actúen como tales (en otro caso no cabría la deducción) que tributen en la Administración del Estado.

En el caso de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la autoliquidación presentada a la Administración del Estado.

Es importante señalar que los contribuyentes que tributen exclusivamente ante las diputaciones forales quedan excluidos de este sistema, lo cual, de entrada, podría considerarse compatible con la atribución a la Administración del Estado del IVA a la importación, pero bien podría haberse sustentado acudiendo a un procedimiento de colaboración entre administraciones.

- 2.º Los mismos han de tener un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del citado reglamento (grandes

empresas, contribuyentes acogidos al régimen especial de devoluciones mensuales o al régimen de grupos de entidades).

La opción deberá ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión, refiriéndose a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones-liquidaciones periódicas.

Excepcionalmente, para el año 2015, la opción se ha podido ejercitar hasta el 31 de enero de dicho año, surtiendo efecto a partir del 1 de febrero (disp. trans. segunda del RD 1073/2014, de 19 de diciembre, que es la norma que ha procedido a modificar el Reglamento del IVA para su desarrollo).

La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la AEAT, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos que hayan ejercido esta opción quedarán excluidos de su aplicación cuando su periodo de liquidación deje de coincidir con el mes natural. La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.

El funcionamiento del sistema es razonablemente sencillo, ya que supone la inclusión de la cuota liquidada por las Aduanas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación. Dicha cuota, que en la mayor parte de las ocasiones será plenamente deducible para quienes las satisfagan, se hará efectiva, como el resto de las devengadas, en el plazo normal de ingreso correspondiente a la deuda tributaria por IVA, dejando de aplicarse las reglas propias del ingreso del IVA a la importación.

Este nuevo sistema de liquidación del IVA a la importación, que abunda en el principio de neutralidad, aunque financiera, y que hace tiempo que operaba en otros Estados, ha venido de la mano de un nuevo tipo infractor, previsto en el ordinal 8.º del artículo 170.dos de la Ley del IVA, que se ha añadido a la misma. Se tipifica como infracción tributaria, pues, la no consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación, de las cuotas tributarias correspondientes a operaciones de importación liquidadas por la Administración por los sujetos pasivos acogidos a este régimen de liquidación.

La sanción que se establece es el del 10% de las cuotas devengadas correspondientes a las liquidaciones efectuadas por las Aduanas correspondientes a las operaciones no consignadas adecuadamente en las autoliquidaciones. Con ser una sanción contundente, no deja de ser la misma que se prevé para otros supuestos jurídicamente distintos, pero que responden a una lógica similar, como son las adquisiciones intracomunitarias de bienes o los casos de inversión del sujeto pasivo.

E. NUEVAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN PARA SERVICIOS PRESTADOS A DISTANCIA Y RÉGIMEN DE MINI VENTANILLA ÚNICA

La última modificación que analizaremos en el bloque de las que van dirigidas a mejorar el funcionamiento del tributo o, al menos, a eliminar ciertas disfunciones existentes en el mismo tiene un contenido doble, ya que incluye tanto nuevas reglas de localización, aplicables a servicios prestados telemáticamente, como regímenes de tributación, cuyo cometido es facilitar el cumplimiento de sus obligaciones para los empresarios o profesionales que se vean obligados a ingresar el tributo a Administraciones con las que, de otro modo, no mantienen ningún trato.

i. Definición de los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones y radiodifusión

Los servicios para los que se disponen nuevas reglas de localización aplicables desde el 1 de enero de 2015 son los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones y radiodifusión, prestaciones que en todo caso requieren de algo de atención para su delimitación objetiva.

Para la definición de los que han de considerarse como servicios prestados por vía electrónica, hay que hacer referencia a la norma comunitaria y a la española.

En cuanto a la **norma comunitaria**, hay que señalar que la Directiva 2006/112/CE no ofrece una definición específica, optando por hacer una delimitación que se puede esquematizar como sigue:

- a) Ha de tratarse de servicios que se presten por vía electrónica. En este punto ya encontramos un primer elemento de delimitación de dichos servicios, por cuanto la vía o forma en la que se hagan llegar a su destinatario ha de ser electrónica.
- b) El hecho de que prestador y destinatario se comuniquen por vía electrónica no determina por sí mismo que nos encontremos ante un servicio prestado por vía electrónica. Así se afirma en el último párrafo del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE. Esta afirmación es la que nos conduce a señalar que lo relevante no es solo que el servicio se haga llegar a su destinatario por vía electrónica, sino que el servicio en sí mismo ha de tener un componente electrónico o tecnológico. Ha de deducirse que en todo caso han de ser servicios que no solo se hagan llegar a su destinatario por vía electrónica, sino que la misma prestación del servicio sea electrónica.
- c) La misma Directiva 2006/112/CE, en su anexo II, incluye una serie de prestaciones que han de considerarse incluidas en el ámbito de aplicación de estas reglas de localización.

Estas disposiciones se desarrollan por el Reglamento 282/2011/UE, de ejecución de la Directiva, respecto al cual hay que tener en cuenta las modificaciones introducidas por el Reglamento 1042/2013/UE, de 7 de octubre de 2013, aplicable desde el 1 de enero de 2015. El artículo 7.1 del citado Reglamento 282/1011/UE delimita las citadas prestaciones, señalando que las mismas

abarcarán los servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

El artículo 7.2 del mismo reglamento indica que se considerarán como servicios prestados por vía electrónica los siguientes:

- a) El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones.
- b) Los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web.
- c) Los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.
- d) La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador.
- e) Los paquetes de servicios de internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.).
- f) Los servicios enumerados en el anexo I del propio reglamento.

El referido anexo I desarrolla los diferentes puntos que se contienen en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, completando de este modo la delimitación objetiva de los que se han de considerar como servicios prestados por vía electrónica. De este modo, tendríamos lo siguiente:

- 1.º Punto 1 del anexo, que se refiere al suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos, que comprenderá las siguientes prestaciones:
 - a) Alojamiento de sitios web y de páginas web.
 - b) Mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas.
 - c) Administración de sistemas remotos.
 - d) Depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos.
 - e) Suministro en línea de espacio de disco a petición.

- 2.º Punto 2 del anexo, relativo al suministro de programas y su actualización, que incluirá:
- a) Acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones.
 - b) Programas para bloquear la descarga de *banners* publicitarios.
 - c) Descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras.
 - d) Instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web.
 - e) Instalación automatizada en línea de cortafuegos.
- 3.º Punto 3 del anexo, que incluye el suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos, que comprenderá:
- a) Acceso o descarga de fondos de escritorio.
 - b) Acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas.
 - c) Contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas.
 - d) Suscripción a periódicos y revistas en línea.
 - e) *Weblogs* y estadísticas de sitios web.
 - f) Noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos.
 - g) Información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados.
 - h) Suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, *banners* en un sitio web o página web.
 - i) Uso de motores de búsqueda y de directorios de internet.
- 4.º Punto 4 del anexo, que incluye el suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio, en particular:
- a) Acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles.
 - b) Acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos.
 - c) Acceso o descarga de películas.
 - d) Descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles.

- e) Acceso automatizado a juegos en línea que dependan de internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.
- f) Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de la red de radiodifusión o televisión, de internet o de redes electrónicas similares, para escucharlos o verlos en el momento elegido por el usuario y previa petición individual de este último basándose en un catálogo de programas seleccionado por el prestador del servicios de comunicación, como por ejemplo, televisión o vídeo a la carta.
- g) Recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que se transmitan o retransmitan simultáneamente a través de las redes tradicionales de radio o televisión.
- h) Suministro de contenidos de audio y audiovisuales a través de las redes de comunicaciones que no sean facilitados por un prestador de servicios de comunicación bajo su responsabilidad editorial.
- i) Entrega subsiguiente de producciones de audio o audiovisuales de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador.

5.º Punto 5 del anexo, relativo a la enseñanza a distancia, que comprenderá:

- a) Enseñanza a distancia automatizada que dependa de internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno.
- b) Ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente, sin intervención humana.

Por el contrario, no se consideran como servicios prestados por vía electrónica, según dispone el artículo 7.3 del Reglamento 282/2011/UE, los siguientes:

- a) Los servicios de radiodifusión y televisión.
- b) Los servicios de telecomunicaciones.
- c) Las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica.
- d) Los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares.
- e) El material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas.
- f) Los CD y casetes de audio.
- g) Las cintas de vídeo y DVD.

- h) Los juegos en CD-ROM.
- i) Los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico.
- j) Los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota.
- k) Los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos.
- l) Los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea.
- m) Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión.
- n) Los servicios de ayuda telefónica.
- o) Los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal.
- p) Los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas.
- q) Los servicios telefónicos que incluyan un elemento de vídeo, comúnmente denominados servicios de videofonía.
- r) El acceso a internet y a la *World Wide Web*.
- s) Los servicios telefónicos prestados a través de internet.
- t) Las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea.
- u) El alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea.

Es importante señalar el carácter ilustrativo o ejemplificativo de esta relación, que en modo alguno ha de considerarse como exhaustiva. Estamos ante un *numerus apertus*. Así se deduce tanto de la letra c) del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE como del propio enunciado de su anexo II, que califica a dicha lista de «indicativa». En el mismo sentido se pronuncia la Ley del IVA, artículo 69.tres.4.º.

En la **Ley del IVA** la técnica que se utiliza es distinta, ya que su artículo 69.tres.4.º combina la definición positiva de los mismos con el enunciado de ciertos supuestos que, en particular, tendrán la condición de servicios prestados por vía electrónica.

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

La norma interna, al igual que la comunitaria, señala que el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

La delimitación de estos servicios se completa con la referencia a ciertos supuestos, que son los siguientes (esta relación es básicamente coincidente con la contenida en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, por lo que, en buena lógica, las disposiciones a las que antes hemos hecho referencia para su adecuada delimitación habrían de ser trasladables a este ámbito):

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- b) El suministro de programas y su actualización.
- c) El suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos.
- d) El suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- e) El suministro de enseñanza a distancia.

Delimitadas las condiciones o requisitos de sujeción de las operaciones, dos **elementos adicionales** que se podrían suscitar son:

- a) La posibilidad de que estas operaciones resulten exentas.
- b) El tipo impositivo aplicable a estas operaciones.

En cuanto a la exención de estos servicios, nada dice la norma, por lo que parece que, con las debidas cautelas, y siempre respetando el principio de interpretación estricta de los supuestos de exención, esta debería ser factible. Hay que tener en cuenta, no obstante, que no parece ser esta la opinión de la DGT que, en contestación de 27 de marzo de 2014, V0855/2014 (NFC050967), descarta que se pueda aplicar este beneficio fiscal a los servicios prestados por vía electrónica.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, el artículo 1.2 de la Directiva 2002/38/CE, que fue la que introdujo las reglas de localización aplicables a estas operaciones desde julio de 2003, se encargó de especificar que no procederá la aplicación del tipo reducido a los servicios prestados por vía electrónica. En la actualidad, esta restricción se contiene en el segundo párrafo del artículo 98.2 de la Directiva 2006/112/CE.

El ámbito en el que se ha suscitado la mayor polémica es, sin embargo, el de la aplicación a los servicios prestados por vía electrónica de los mismos supuestos de tributación reducida que se aplican en la actualidad a operaciones que son más o menos equivalentes. Los supuestos de tri-

butación reducida que más fácilmente hubieran resultado aplicables son los relativos a entregas de libros, periódicos y revistas, los servicios de acceso a servicios culturales o correspondientes a derechos de autor.

Como quiera que sea, la norma es contundente, como lo es la reciente sentencia del TJUE, que excluye esta posibilidad en cuanto a los libros electrónicos [Sentencias del pasado 5 de marzo, recaídas en los asuntos C-479/13 (NFJ057442) y C-502/13 (NFJ057443), en procedimientos abiertos por la Comisión Europea contra Francia y Luxemburgo, respectivamente].

La definición de lo que ha de considerarse como servicios de **telecomunicaciones** se contiene en el artículo 69.tres.3.º de la Ley del IVA, que define como tales los servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas (definición coincidente con la que se contiene en el artículo 24.2 de la Directiva 2006/112/CE).

En esta definición hay que estar igualmente a lo dispuesto por el Reglamento 282/2011/UE, en la redacción dada por el Reglamento (UE) 1042/2013, que señala que los mismos abarcarán, en particular, las siguientes prestaciones:

- a) Los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía).
- b) Los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (*VoIP*).
- c) Los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas.
- d) Los servicios de radiobúsqueda.
- e) Los servicios de audiotexto.
- f) Los servicios de fax, telégrafo y télex.
- g) El acceso a internet, incluida la *World Wide Web*.
- h) Las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

De igual modo, se señalan ciertas prestaciones que se consideran excluidas de este concepto, como son las siguientes:

- a) Los servicios prestados por vía electrónica.
- b) Los servicios de radiodifusión y televisión.

El mismo reglamento define lo que debe considerarse como **servicios de radiodifusión y televisión** (art. 6 ter), calificando como tales los servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación (en paralelo con el art. 69.tres.5.º de la Ley del IVA). Dentro de este concepto, en particular, se incluyen las siguientes prestaciones:

- a) Los programas de radio o de televisión transmitidos o retransmitidos a través de las redes de radiodifusión o de televisión.
- b) Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), siempre que se emitan de forma simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes de radiodifusión o de televisión.

Por el contrario, dentro de estas prestaciones no se incluyen:

- a) Los servicios de telecomunicación.
- b) Los servicios prestados por vía electrónica.
- c) El suministro de información, previa solicitud, sobre programas concretos.
- d) La cesión de derechos de radiodifusión o de retransmisión televisiva.
- e) El arrendamiento financiero de equipos técnicos o de instalaciones para su utilización en la recepción de una emisión.
- f) Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que esa distribución sea simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes tradicionales de radio o televisión.

Huelga señalar que las inclusiones y exclusiones que hace la norma de la Unión, al igual que la definición que ofrece, son de directa aplicación en nuestro país.

Los servicios a los que se aplicarán las reglas de localización que pasamos a exponer son los referidos y delimitados en los párrafos anteriores.

ii. Reglas de localización aplicables a los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones o radiodifusión

En la configuración de las reglas de localización aplicables a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones o radiodifusión, hay que distinguir según se trate de servicios prestados a otros empresarios o profesionales y servicios prestados a particulares.

Tratándose de servicios prestados entre empresarios o profesionales, la regla de aplicación es la general para estas operaciones, contenida desde el 1 de enero de 2010 en el artículo 69.uno.1.º de la Ley del IVA. En consecuencia, dichos servicios se entenderán prestados allí donde radique la sede de actividad o establecimiento permanente que haya de considerarse como destinatario de la operación, no existiendo en este ámbito ninguna particularidad respecto al general de aplicación de esta regla de localización.

Para determinar la condición del prestatario del servicio, empresario o profesional o consumidor final, el Reglamento 282/2011/UE, artículo 18.2, en la redacción añadida por el Reglamento (UE) 1042/2013, señala que, con independencia de que disponga de información que indique lo contrario, el prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y de servicios por vía electrónica podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene la condición de sujeto pasivo mientras este último no le haya comunicado su NIF-IVA.

En cuanto a la localización en sí misma, desde el 1 de enero de 2015, las reglas establecidas para estos servicios se han simplificado y armonizado a la vez, habiendo pasado a tributar en **destino** en todo caso, supuesto que dicho destino se encuentra en un Estado comunitario. De este modo, desde esta fecha el artículo 70.uno.4.º de la Ley del IVA señala la localización en el territorio de aplicación del impuesto de los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el citado territorio. Otro tanto hace el artículo 70.uno.8.º en relación con los servicios de telecomunicaciones o de radiodifusión.

Como destinatarios de las operaciones ha de haber en todo caso personas que no sean empresarios o profesionales, tanto personas físicas como otras entidades, como sería el caso de entes públicos, asociaciones, fundaciones, etc., en cuanto no dispongan de un NIF-IVA. Precisamente en atención a que se incluyen como destinatarios de estas operaciones tanto a personas físicas como a otras entidades, se atiende para la localización de los servicios al lugar de domicilio o residencia habitual o su lugar de establecimiento, referencia esta que carecería de sentido en relación exclusivamente con particulares que fueran personas físicas.

El Reglamento 1042/2013/UE contiene una serie de disposiciones que son relevantes para la aplicación efectiva de la regla de localización que acabamos de señalar, que son las siguientes:

- 1.º Supuestos en los que se requiere la presencia física del destinatario de los servicios, tales como zonas de acceso inalámbrico WIFI, cibercafés, restaurantes o vestíbulos de hoteles, en los que se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio.

Si dicha ubicación está situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la Comunidad, el país de la ubicación será el país de partida del transporte de pasajeros.

- 2.º En el resto de supuestos, se acude a las siguientes presunciones:

- a) Si el servicio se presta a través de una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar de instalación de la línea fija terrestre.
 - b) Si el servicio se presta a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios.
 - c) Si para la prestación del servicio es necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar, o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o, si ese lugar no se conociera, en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar.
- 3.º Como regla residual, se presumirá que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumerados en el artículo 24 septies del citado reglamento. Dichos elementos de prueba son los siguientes:
- a) La dirección de facturación del cliente.
 - b) La dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización.
 - c) Los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco.
 - d) El código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente.
 - e) La ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio.
 - f) Cualquier otra información relevante desde el punto de vista comercial.

Basta con que concurran dos de estos elementos probatorios para que se pueda presumir la residencia del cliente en el lugar al que conduzcan los mismos, a condición de que no sean contradictorios. El mismo precepto dispone que se trata de una relación no cerrada, por lo que cabe la utilización de otros elementos de prueba a disposición del contribuyente.

- 4.º Finalmente, se establece la posibilidad de que el prestador del servicio refute las presunciones señaladas en los ordinales 1.º y 2.º anteriores fundándose en tres

elementos de prueba no contradictorios que demuestren que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en otro lugar.

Esta posibilidad de refutación se extiende igualmente a las autoridades fiscales, aunque con dos matices importantes, que son los siguientes:

- a) Dicha posibilidad se extiende a cualquiera de los supuestos anteriores.
- b) La posibilidad opera en cualquier supuesto en el que existan indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador.

Es importante señalar que las normas que se han señalado se contienen en el Reglamento comunitario 1042/2013/UE, de modificación del 282/2011/UE, de directa aplicación en España, por lo que no es procedente su transposición. En cualquier caso y por si hubiere alguna duda, la exposición de motivos de la Ley 28/2014 señala expresamente dicha aplicación directa.

El Reglamento 282/2011/UE, artículo 31 quater, especifica que a los efectos de determinar el lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones.

iii. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y a los prestados por vía electrónica

El régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, regulado en los artículos 163 bis a 163 quater de la Ley del IVA hasta el 31 de diciembre de 2014, se introdujo en la Ley del IVA con vigencia a partir del 1 de julio de 2003, fecha en la que comenzaron a aplicarse las reglas especiales de localización correspondientes a dichos servicios.

Este régimen especial se ha extendido desde el 1 de enero de 2015 a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y a los operadores establecidos en la Unión, ello como consecuencia de las nuevas reglas de localización aplicables a dichos servicios desde esta fecha, dándose lugar a dos regímenes especiales, que se aplican, respectivamente, a los operadores establecidos en la Unión o fuera de ella, según proceda.

La normativa comunitaria reguladora de estos regímenes especiales viene dada por la Directiva 2006/112/CE, artículos 369 bis a duodécies, que regulan el régimen especial aplicable a los operadores establecidos en la Comunidad. De igual modo, debe señalarse la modificación operada en los artículos relativos al preexistente régimen especial de los servicios prestados desde fuera de la Comunidad, que desde el 1 de enero de 2015 es aplicable también, como decíamos, a los servicios de telecomunicaciones y a los servicios de radiodifusión y televisión. Adicional-

mente, hay que tener en cuenta la aprobación del Reglamento 967/2012/UE, de modificación del Reglamento 282/2011/UE, para su adaptación a la existencia de estos dos regímenes especiales.

La razón de ser de este régimen especial se encuentra en la voluntad de asegurar la tributación en los Estados de residencia de los particulares destinatarios de las operaciones y su necesaria compaginación con la mayor simplificación posible en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias para los operadores no comunitarios.

De acuerdo con el artículo 163 septiesdecies.uno y dos b) de la Ley del IVA, el **ámbito objetivo** de los regímenes especiales se limita a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, debiendo aplicarse al total de estas operaciones que se entiendan realizadas en la Comunidad, no siendo factible su aplicación para una porción de ellas y no para el resto.

Desde el punto de vista subjetivo, los regímenes son aplicables únicamente a los servicios prestados por operadores no establecidos, esto es, cualesquiera empresarios o profesionales que no tengan ni la sede de actividad económica ni un establecimiento permanente en el Estado en el que hayan de considerarse prestados los servicios cuyo IVA se trata de ingresar en la Comunidad.

En el caso del régimen especial previsto para los operadores no comunitarios, adicionalmente, se exige asimismo que estos operadores no tengan obligación de estar identificados por otro motivo a efectos del IVA en ningún Estado comunitario conforme a lo dispuesto en el artículo 164.uno.2.º de la Ley del IVA o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros. Lo que se pretende es aplicar el régimen a operadores que no realizan ningún tipo de operación localizada en la Comunidad de la que sean sujetos pasivos, es decir, por la que deban ingresar el tributo (ya que en tal caso habrían de obtener un NIF-IVA), esto es, operadores que, por razón del resto de operaciones que realizan, no han de mantener relación alguna con ninguna de las autoridades fiscales de los Estados miembros. Precisamente por esa razón es por lo que se pretende facilitar las cosas al máximo para este tipo de operadores.

Es probable que los operadores de comercio electrónico efectúen operaciones para otros empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad. En tal caso, aunque las operaciones se localicen en destino, el prestador no adquirirá la condición de sujeto pasivo, ya que se aplicará el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, por lo que no existe tampoco obligación de identificación. En otro caso, esto es, si realizasen operaciones en el interior de la Comunidad distintas de la prestación de servicios electrónicos y tuvieran, por tanto, obligación de ingreso de IVA, quedarían excluidos del ámbito subjetivo del régimen especial, debiendo aplicar las reglas generales de identificación e ingreso.

En el supuesto de los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, el artículo 163 unvicies de la Ley del IVA dispone que podrán acogerse al régimen especial los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de localización de las operaciones.

Estos regímenes especiales son **optativos**. El primer párrafo de los artículos 163 octiesdecies.uno y unvicies.uno de la Ley del IVA es palmario cuando establece que los empresarios o profe-

sionales que cumplan el resto de requisitos exigibles podrán acogerse al régimen especial, sin configurarlo como obligatorio. De no ser así, el operador no comunitario que no opte por la aplicación del régimen especial deberá cumplir sus obligaciones tributarias como cualquier otro operador.

A estos efectos, es conveniente distinguir entre el régimen especial correspondiente a los operadores no comunitarios y el correspondiente a los comunitarios.

Para los operadores no comunitarios, el artículo 163 octiesdecies.dos de la Ley del IVA define dos conceptos básicos para el funcionamiento del régimen especial; el Estado miembro de identificación y el Estado miembro de consumo. El primero de ellos es el que actúa como interlocutor con el operador no comunitario, es decir, es el Estado ante el cual el operador no comunitario presenta sus declaraciones. El segundo es el Estado de residencia del consumidor final destinatario de las prestaciones efectuadas por vía electrónica.

El operador no comunitario puede elegir el Estado de identificación que considere oportuno. Dicho Estado será el encargado de mantener las relaciones con el operador no establecido, ello sin perjuicio de lo que luego se dirá en cuanto al control de estos operadores. El mismo estado de identificación está habilitado para la exclusión del operador del régimen cuando concurren ciertas circunstancias que se enuncian expresamente (art. 163 bis septiesdecies.dos.tres).

Las dos primeras están vinculadas al cese en esta actividad. Así, se excluirá del régimen, y en consecuencia del censo de operadores que lo aplican, al sujeto pasivo que cese en la prestación de los servicios a los que se aplica el régimen especial y que notifique que no presta servicios por vía electrónica. Igualmente, se producirá esta exclusión cuando pueda entenderse de otra forma que sus actividades gravadas han cesado. Esta última frase es ciertamente indeterminada, por lo que cabe pensar en una pluralidad de situaciones en las que el Estado de identificación, al depurar el censo, llegue a esta conclusión.

La tercera causa de exclusión es que el operador deje de cumplir los requisitos necesarios para acogerse al régimen (por ejemplo, porque pase a tener un establecimiento en la Comunidad, o porque efectúe otras operaciones distintas a las incluidas en el mismo...).

La cuarta y última va ligada al incumplimiento continuado de las normas de aplicación del régimen. Así cabe citar la falta de presentación de las declaraciones, de ingreso de las cuotas...

Para el caso de que sea España el Estado elegido por el operador no comunitario para el cumplimiento de sus **obligaciones** tributarias, el artículo 163 ter noniesdecies de la Ley del IVA establece las que habrá de cumplir, que son las siguientes:

- 1.^a Presentación de declaración de alta e identificación. Siendo el régimen optativo, se requiere que el operador manifieste su inclusión en el mismo. A estos efectos, se prevé la presentación de una declaración de alta o iniciación ante el Estado miembro de identificación.

La información facilitada por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postal y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad y una declaración en la que manifieste que no está identificado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la Comunidad. Igualmente, el empresario o profesional no establecido en la Comunidad comunicará toda posible modificación de la citada información.

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la información a facilitar al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá nombre, direcciones postal y de correo electrónico y las direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y número de identificación fiscal asignado por la Administración tributaria española.

A efectos de este régimen, la Administración tributaria identificará al empresario o profesional no establecido en la Comunidad mediante un número individual.

La Administración tributaria notificará por vía electrónica al empresario o profesional no establecido en la Comunidad el número de identificación que le haya asignado.

La gestión censal de estos operadores finaliza con la declaración de cese en la que el operador comunicará que deja de acogerse o de poder acogerse al régimen especial, ello siempre que se trate de un cese que se comunica por parte del operador.

- 2.^a Presentación de autoliquidaciones periódicas por las operaciones efectuadas. El sujeto pasivo está obligado a presentar una autoliquidación trimestral en la que han de reflejarse los datos relativos a las operaciones efectuadas durante el trimestre.

Esta declaración ha de presentarse en los veinte primeros días de enero, abril, julio y octubre, siendo obligatoria su presentación todos los trimestres, incluso aunque en cualquiera de ellos no se hayan realizado operaciones. Utilizando nuestra terminología, hay que presentar declaración, incluso negativa, mientras se esté de alta en el régimen. Evidentemente, esta declaración también se cumplimentará y presentará por vía telemática. La declaración habrá de reflejar, para todos y cada uno de Estados miembros en los que se hayan suministrado servicios por vía electrónica, la contraprestación correspondiente a los servicios prestados, la cuota devengada para cada uno de ellos y el importe total a ingresar.

Las cantidades correspondientes habrán de consignarse en euros, previéndose que cuando la contraprestación de las operaciones se hubiese fijado en otras divisas, se utilice para la conversión el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo para el último día del periodo de declaración o, si no hubiera publicación ese día, el del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas deberá efectuarse en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias, respectivamente. No obstante, el Estado miembro de consumo podrá aceptar correcciones tras la finalización del plazo indicado con sujeción a lo previsto en su normativa tributaria nacional.

- 3.^a Ingresar el importe correspondiente. La agregación de todas las cuotas correspondientes a los Estados de consumo permitirá obtener la suma global que habrá de ingresar el operador no comunitario.
- 4.^a Mantener un registro de las operaciones incluidas en el régimen especial. Este registro habrá de ser tal que permita a la Administración de cada Estado miembro de consumo comprobar si los datos consignados en la declaración presentada son correctos.

El referido registro ha de ponerse a disposición de las autoridades tributarias de cualquiera de los dos Estados concernidos, esto es, tanto del Estado de identificación como del Estado de consumo, al igual que el resto de relaciones que se han de sustanciar en la aplicación del régimen especial, por vía electrónica. El empresario o profesional no establecido deberá conservar este registro durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

Esta es la única referencia a las competencias para la comprobación de la situación tributaria de los operadores que opten por la aplicación de este régimen especial. En la medida en que no hay más referencias sobre el particular, cabe razonablemente deducir que la Administración tributaria española tendrá, en relación con estos contribuyentes, las mismas facultades de comprobación de que dispone en relación con cualesquiera otros, de forma que la «interposición» de otro estado comunitario que ejerza esta particular función de agente de recaudación no será impedimento para el ejercicio de dichas facultades.

- 5.^a Expedir y entregar factura o tique por las operaciones. Esta obligación habrá de cumplirse siempre que el destinatario de la operación esté establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en territorio IVA.

Las obligaciones que acabamos de señalar son las que se imponen por parte del artículo 163 noniesdecies.uno de la Ley del IVA con carácter general para los operadores que elijan España como Estado de identificación. La problemática de las obligaciones formales, sin embargo, no se agota aquí, ya que es preciso el establecimiento de las obligaciones que tendrá para con el Estado español el operador que, realizando operaciones que deban considerarse efectuadas en el territorio IVA, opte por la aplicación del régimen especial pero elija un Estado de identificación distinto del nuestro. Esta cuestión se resuelve por el artículo 163 noniesdecies.dos, en el que se señala que, en relación con las operaciones que quepa considerar efectuadas en dicho territorio, el cumplimiento de las obligaciones que dimanen de su realización se efectuará frente al Estado que se haya elegido como de identificación, enfatizando las obligaciones de registro y de fac-

turación que son las que a la Administración tributaria española la resultarán de mayor interés ante cualquier actuación de comprobación a desarrollar acerca de estos operadores.

El régimen especial se configura fundamentalmente como un régimen dirigido a facilitar el ingreso de las cantidades que correspondan por parte de los operadores no comunitarios a las arcas de los Estados miembros de la Comunidad. Tratándose de operadores no comunitarios, el importe de las cuotas que soporten en la Comunidad no debe ser demasiado elevado; sin embargo, dichas cuotas pueden existir, debiendo, por tanto, preverse el mecanismo para su restitución.

En cuanto a la **devolución** de las cuotas soportadas, se regula por el artículo 163 vices de la Ley del IVA que el sistema previsto excluye, fundamentalmente por razones de simplificación, que en la declaración a la que nos hemos referido el operador no establecido efectúe la deducción de las cuotas que soporte en el territorio de aplicación del impuesto en relación con la prestación de estos servicios por vía electrónica.

Esta simplificación, no obstante, no puede determinar que tales cuotas constituyan un coste para los operadores no establecidos. Lo que ocurre es que de las cuotas que soporten se resarcirán mediante su devolución, a través del sistema general de devolución de las cuotas soportadas a los sujetos pasivos no establecidos: la Decimotercera Directiva (Directiva 85/560/CEE), transpuesta en nuestro derecho en el artículo 119 bis de la Ley del IVA. La regulación específica del derecho a la devolución de las cuotas soportadas por estos empresarios o profesionales se hace en el nuevo artículo 163 ter vices, con las siguientes especialidades:

- 1.^a Se exceptúa el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 119.dos.2.º de la Ley del IVA, lo cual es indispensable si tenemos en cuenta que la realización de las operaciones de las que estos empresarios o profesionales son sujetos pasivos, en cuanto tienen a particulares como destinatarios, les impediría el acceso a este procedimiento.
- 2.^a No se exige a dichos empresarios o profesionales el nombramiento de un representante, requisito que con carácter general establece para el recurso a este procedimiento el artículo 119.tres de la Ley del IVA.
- 3.^a Tampoco se requiere la existencia de reciprocidad por parte de los Estados de residencia de los referidos empresarios o profesionales.

Hemos de añadir, para concluir, que la colaboración a la que hemos venido haciendo referencia entre Estados miembros en orden a la recaudación y reparto de los recursos tributarios que se obtengan de la aplicación del régimen especial no llega a la deducción de las cuotas que se soporten, por lo que el operador no establecido deberá solicitar esta devolución en todos y cada uno de los Estados miembros en los que haya soportado cuotas, no jugando en esta materia el principio de relación exclusiva con el Estado de identificación que hasta ahora se ha predicado.

El funcionamiento del régimen especial previsto para los operadores comunitarios es muy similar al descrito anteriormente, debiendo apuntarse las siguientes diferencias:

- 1.^a Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir además en la autoliquidación correspondiente la información general correspondiente a cada establecimiento permanente, identificado con su número de identificación individual del impuesto o el número de referencia fiscal de dicho establecimiento, y desglosada por cada Estado miembro de consumo.
- 2.^a Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas soportadas conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 2008/9/CE.
- 3.^a Para el caso de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se dispone lo siguiente:
 - a) Las cuotas soportadas en otros Estados comunitarios se solicitarán a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la Ley del IVA.
 - b) Adicionalmente, para el caso de que sea España el Estado de identificación, se dispone que las cuotas soportadas en el territorio IVA podrán deducirse a través de las correspondientes autoliquidaciones conforme el régimen general del impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial.
- 4.^a En caso de que España sea el Estado miembro de consumo, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas soportadas en el TAI, siempre que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en la Ley del IVA, artículo 119.

Al igual que en el caso de los operadores no comunitarios, se excepciona el requisito de que no hayan realizado operaciones de cuyo IVA sean sujetos pasivos, pero no los de reciprocidad y nombramiento de representante, que de suyo no cabe exigir para operadores comunitarios.

Las normas que definen el régimen especial y que acabamos de analizar han de tener necesariamente un corolario: tanto la identificación a efectos del régimen en un Estado (y las vicisitudes derivadas de la misma), como la presentación e ingreso de declaraciones ante el mismo, exigen que se establezcan unas pautas comunes y unos mecanismos de intercambio de información, y de cuotas ingresadas, entre todos los Estados miembros.