

## NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LOS EJERCICIOS 2013 Y 2014

**Begoña Hernando Polo**

*Inspectora de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

En el presente artículo se analizan las principales novedades normativas que se han producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de los cambios introducidos por diferentes normas estatales y comunitarias aprobadas a lo largo del año 2013 y primer trimestre de 2014, haciendo especial hincapié en las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto, por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 y en el Reglamento, por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre.

**Palabras claves:** novedades IVA, regla de uso efectivo, prorata general, devengo en operaciones asimiladas a las entregas y adquisiciones intracomunitarias, y procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

---

## NEW ASPECTS IN VALUE ADDED TAX LAW FOR 2013 AND 2014

---

### ABSTRACT

The present article analyses the main novelties introduced to Value Added Tax, by virtue of different EU and domestic regulations passed throughout 2013 and the first quarter of 2014, with a special emphasis on VAT Law, General Budget Law for fiscal year 2014 and in VAT Statute, amended by Royal Decree 828/2013, 25<sup>th</sup> October.

**Keywords:** new VAT aspects, effective use rule, general pro-rata, accrual in transactions to be treated as intra-community supply and acquisitions of goods, and administrative procedures and court enforcements.

---

---

**Sumario**

1. Introducción
2. Modificaciones introducidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014
  - 2.1. Prestaciones de asistencia social de custodia y atención a niños
  - 2.2. Ampliación del ámbito objetivo de aplicación de la regla de uso efectivo
  - 2.3. Devengo en las operaciones asimiladas a las entregas y adquisiciones intracomunitarias «*transfer*»
  - 2.4. Restricción del ámbito objetivo de aplicación de la prohibición de repercusión de cuotas devengadas descubiertas por la Administración
  - 2.5. Cálculo de la prorrateo general
  - 2.6. Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa
3. Modificaciones reglamentarias introducidas por el Real Decreto 828/2013
  - 3.1. Modificaciones reglamentarias para acomodar el desarrollo reglamentario a las modificaciones de la Ley 37/1992 habidas a lo largo del año 2012
  - 3.2. Modificaciones reglamentarias relativas a las exenciones ligadas a las operaciones aduaneras
  - 3.3. Modificaciones reglamentarias relativas a la modificación de las bases imponibles
  - 3.4. Otras modificaciones reglamentarias
4. Modificación del tipo impositivo aplicable a las entregas e importación de obras de arte
5. Breve referencia al Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios

## 1. INTRODUCCIÓN

En el año 2013 las novedades en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante) se han producido por diferentes vías:

- La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que ha incorporado un nuevo régimen especial al impuesto, el régimen especial del criterio de caja, que ya se ha comentado en esta revista<sup>1</sup>.
- El Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2007, de 13 de mayo; el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Este Real Decreto modifica básicamente el Reglamento del IVA, incorporando, de una parte, el desarrollo reglamentario del nuevo régimen especial del criterio de caja y, de otra, un buen número de modificaciones que se encontraban pendientes para ajustar el texto reglamentario a las múltiples modificaciones sufridas en la norma legal en el año 2012; a tal efecto, cabe recordar las modificaciones incorporadas a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación

---

<sup>1</sup> LONGÁS LAFUENTE, A.: «El régimen especial del criterio de caja», *RCyT*. CEF, núm. 369 (diciembre 2013).

de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre) y la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas (BOE de 28 de diciembre).

Las modificaciones en el Reglamento del IVA se complementan con algunas modificaciones en el Reglamento de facturación, básicamente para incorporar en esta normativa las menciones obligadas al nuevo régimen especial del criterio de caja; así como con las realizadas en el Reglamento de gestión e inspección tributaria para introducir también las modificaciones necesarias derivadas del nuevo régimen especial del criterio de caja en el modelo de declaración censal (modelos 036, 037) y en el modelo de declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347).

- La Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, que incorpora un conjunto de medidas desconexas entre sí, que modifican la Ley 37/1992 para ajustar su contenido a la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre (Texto refundido de la Directiva IVA), derivado tanto de procedimientos de información o infracción iniciados por la Comisión Europea, como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) como por otras razones varias.
- Resulta obligado hacer una mención al Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 que modifica el de ejecución n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios, que resultará directamente aplicable, a partir de 1 de enero de 2015.

A lo largo de este artículo se van a desarrollar, en primer lugar, las novedades legales incorporadas por la Ley de Presupuestos a que se ha hecho referencia, para pasar posteriormente a las novedades reglamentarias incorporadas por el Real Decreto 828/2013, salvo lo relativo al nuevo régimen especial del criterio de caja, puesto que como ya se ha señalado anteriormente ya ha sido objeto de comentario en esta revista. De igual manera, se realizará un análisis general en lo relativo al Reglamento de Ejecución (UE) referido.

Por último, se hará una breve referencia a la modificación que se ha producido en el año 2014 en la tributación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

## 2. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2014

Con efectos 1 de enero de 2014, la Ley 22/2013 introduce las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992:

## 2.1. PRESTACIONES DE ASISTENCIA SOCIAL DE CUSTODIA Y ATENCIÓN A NIÑOS

Se modifica el número 8.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, relativo a la exención de las prestaciones de asistencia social realizadas por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social, suprimiendo la referencia al límite de edad de «6 años» que se contenía en la norma para la aplicación de la exención en relación con la actividad de custodia y atención a niños.

Dicha exención hay que ponerla en relación con la aplicación del tipo reducido, del 10% que se contiene en el artículo 91.Uno.2.7.º de la Ley 37/1992, que establece la aplicación del mismo para «Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8.º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto...».

De esta forma, a partir de 1 de enero de 2014, las prestaciones de asistencia social relativas a la custodia y atención a niños, cuando sean realizadas por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social, estarán exentas en todo caso y, cuando sean realizadas por otros empresarios o profesionales distintos, como sociedades mercantiles, en las que se entiende no se cumplen los requisitos para ser consideradas un establecimiento privado de carácter social, estarán sujetas al tipo impositivo del 10%.

Con anterioridad a la modificación realizada, las prestaciones de asistencia social relativas a la custodia y atención a niños, cuando eran realizadas por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social estaban exentas del impuesto, cuando se referían a niños con una edad inferior a 6 años y estaban sujetas al tipo general del impuesto (21%, a partir de 1 de septiembre de 2012; 18% con anterioridad), en caso de que se tratara de niños con una edad superior o igual a 6 años. En el caso de sociedades mercantiles, la prestación de asistencia social de custodia y atención a niños menores de 6 años estaba sujeta al tipo reducido del impuesto (10%, a partir de 1 de septiembre de 2012; 8% con anterioridad) y se sujetaba al tipo del 21% en caso de atención a niños con edad igual o superior a 6 años.

La razón de ser de dicha distinción, en cuanto al límite de edad se refiere, parece que cabe justificarla en que la necesidad de protección en la guarda y custodia de los niños había de venir referida hasta el momento en que el niño se incorpora al sistema escolar, siendo 6 años la edad obligatoria de escolarización.

En el ámbito de un proceso de información iniciado por la Comisión Europea se puso de manifiesto que la Directiva 2006/112/CE no contiene ninguna limitación por edad en el artículo 132.1 letras g) y h) donde se regulan, respectivamente, las exenciones por prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la protección de la infancia y de la juventud. En el mismo sentido, la jurisprudencia del TJUE en su Sentencia de 9 de febrero de 2006, asunto C-415/04 (NFJ021513), se refiere a la exención del impuesto en las prestaciones de servicios por guarda y custodia de niños, sin distinción entre niños en edad escolar o no, razón que ha determinado la modificación del precepto en los términos referidos.

La Dirección General de Tributos, en contestación a consulta, entre otras, véase la vinculante número V0597/2014, de 6 de marzo (NFC050547), ha recogido la modificación mencionada al señalar:

«(...) el artículo 91, apartado uno.2, número 7.º de la Ley del Impuesto, en la redacción dada por el citado Real Decreto 20/2012 dispone que se aplicará el tipo reducido del 10% a:

"7.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8.º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.2 de este artículo."

El artículo 20, apartado uno, número 8.º de la Ley 37/1992, según redacción dada por el artículo 74 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de Estado para el año 2014 (BOE de 26 de diciembre) en vigor desde el 1 de enero de 2014, dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

"8.º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad."

La modificación introducida por la Ley de Presupuestos ha consistido en suprimir el límite de los 6 años de edad, en relación con la exención aplicable a los servicios prestados de custodia y atención de niños.

8. En consecuencia con todo lo anterior, este Centro Directivo considera ajustada a Derecho la siguiente contestación a la consulta presentada, aplicable a los servicios objeto de consulta que se contraten a partir de 1 de enero de 2014:

1.º Respecto de los servicios de monitores escolares para atención de niños y niñas en el tiempo interlectivo de mediodía durante el comedor escolar y en aulas matinales y de tarde fuera del horario escolar:

En el supuesto de que la entidad que ejerza la actividad (Federación, Fundación o Asociación) reuniese los requisitos previstos en el artículo 20, apartado tres, de la Ley 37/1992 para ser considerada como entidad de carácter social a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, dichos servicios estarán exentos del Impuesto según lo previsto en el artículo 20, apartado uno, número 8.º de la Ley 37/1992.

La exención prevista en el artículo 20.uno.8.º no se aplica a las sociedades mercantiles, luego estarán sujetos y no exentos tributando al tipo impositivo del 10 por ciento los servicios de asistencia social de custodia de niños prestados por las mismas.

(...))»

## 2.2. AMPLIACIÓN DEL ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DE LA REGLA DE USO EFECTIVO

Se modifica el apartado dos del artículo 70 de la Ley 37/1992, relativo a la aplicación de la regla de uso efectivo como criterio de localización de determinados servicios en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI, en adelante).

Este criterio es de aplicación residual y su uso ha de hacerse de forma restrictiva y, hasta la modificación habida, sujetaba al IVA español determinadas prestaciones de servicios, cuando se cumplieran los siguientes requisitos:

- Que se tratara de prestaciones de servicios a las que se refiere el apartado dos del artículo 69 de la Ley 37/1992, que incluye los servicios de asesoría, publicidad, traducción, seguro, cesión de personal, etc., realizadas entre empresarios (operaciones B2B) y los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y de arrendamiento de medios de transporte, cualquiera que sea su destinatario (operaciones B2B y B2C).
- Que por las reglas de localización del impuesto dichas operaciones se entendieran efectuadas fuera de la Comunidad Europea, Canarias, Ceuta o Melilla.
- Que el uso efectivo de las prestaciones de servicios realizadas se produjera en el TAI.

La modificación operada por la Ley de Presupuestos ha consistido en suprimir la referencia a Canarias, Ceuta y Melilla del precepto, con lo que se permite aplicar la regla de uso efectivo, cuando las operaciones se entiendan localizadas en dichos territorios.

La finalidad de la modificación referida es doble, de una parte, busca ajustar la Ley interna a la Directiva del IVA que, en la letra b) del artículo 59 bis, se refiere a la opción que se da a los Estados miembros para considerar «que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla fuera de la Comunidad, está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en su territorio». A este respecto, cabe recordar que según el artículo 6 de la Directiva y el artículo 3.Dos de la Ley 37/1992, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla no forman parte de la Comunidad Europea, sin perjuicio de que las primeras formen parte del territorio aduanero de la misma.

De otra parte, la modificación del precepto referido se incardina en una finalidad de lucha contra el fraude, para evitar que prestaciones de servicios internas, realizadas básicamente entre empresarios establecidos en el TAI, pudieran deslocalizarse mediante interposición de una entidad simulada, por ejemplo, en las Islas Canarias, de la que se haría provenir el servicio prestado.

Ejemplo de lo anterior vendría a ser la transformación de una prestación de servicios de telecomunicaciones, venta de minutos telefónicos, de una empresa establecida en el TAI a un locutorio asimismo establecido en dicho territorio, operación sujeta y no exenta al IVA español, en otra operación, en la que se interpone una empresa relacionada o vinculada con el locutorio en el TAI, establecida en las Islas Canarias, de modo que el servicio de telecomunicaciones se desvía de la primera empresa establecida en el TAI a dicha entidad establecida en Canarias, operación que estaría no sujeta por reglas de localización al IVA español y sujeta y no exenta al Impuesto General Indirecto Canario (tipo impositivo en el 2013 de los servicios de telecomunicaciones del 0%), para posteriormente realizar la venta de minutos telefónicos de dicha empresa canaria al locutorio establecido en el TAI, operación sujeta al IVA español por reglas de localización (operación B2B) con inversión del sujeto pasivo.

Dado que resulta de aplicación la regla de la inversión, el locutorio en el TAI no soporta IVA en el *input* de entrada (la inversión del sujeto pasivo determina que este deba incluir en la declaración-liquidación el IVA repercutido y a la vez el soportado correspondiente a la operación, con lo que en caso de prorrata 100% el resultado de la operación no tiene efecto en la autoliquidación), con lo que al no tener el incentivo de un IVA a deducir parece se han dado supuestos de falta de presentación de declaraciones de IVA y falta de facturación en la venta de minutos telefónicos que el locutorio efectúa en el TAI, con lo que dichas ventas salen del circuito del IVA.

La entrada en vigor a 1 de enero de 2014 del cambio en el artículo 70.Dos llevaría a considerar que la venta de minutos telefónicos de la empresa establecida en el TAI a la empresa canaria, cuando la misma realiza la venta de los mismos a un locutorio sito en el TAI, se trata de una operación sujeta al IVA español por la aplicación de la regla de uso efectivo, dado que la prestación del servicio de telecomunicaciones realizado por la primera empresa, si bien, por la aplicación de las reglas generales llevaría a localizarlo fuera del TAI (servicios B2B que se localizan en sede del empresario destinatario), se sujetaría finalmente al IVA español, puesto que se trata de un servicio cuyo uso se produce en el TAI, dada la «reventa» que la empresa canaria realiza de los minutos telefónicos adquiridos al locutorio establecido en territorio peninsular.

Todo lo anterior sin perjuicio del derecho a la devolución del IVA por no establecidos que pueda presentar la empresa canaria y de que, en todo caso, la venta de minutos telefónicos por parte de la misma al locutorio sito en el TAI siga sujeta a la regla de la inversión del sujeto pasivo. Se trata pues de desincentivar ciertas actuaciones, por la vía de tratar de incluirlas en el circuito del IVA, cuando, como en el ejemplo mencionado, lo que realmente se produzca es una prestación de servicios entre empresas sitas en el TAI, que debe quedar sujeta al impuesto.

### 2.3. DEVENGO EN LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS ENTREGAS Y ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS «TRANSFER»

Con efectos 1 de enero de 2014, se suprimen el número 6.º del apartado uno del artículo 75 y el párrafo tercero del artículo 76 de la Ley 37/1992, donde se recogían, respectivamente, las reglas de devengo de las operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias y de las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias, que se fijaba en la fecha de inicio de la expedición o transporte.

La Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio, que modifica la Directiva IVA en lo que respecta a las normas de facturación, aplicable a partir de 1 de enero de 2013, fue objeto de transposición interna, básicamente, por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre; no obstante, introdujo determinadas modificaciones cuya transposición se tuvo que realizar en la Ley del IVA, entre ellas, la relativa a la armonización de la regla de devengo de las operaciones intracomunitarias.

A tal efecto, la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, modificó el número 8.º del apartado uno del artículo 75, para ajustarse a la modificación de la Directiva, al determinar el devengo en las entregas intracomunitarias de bienes, en el momento en que se expida la factura, con el límite del día 15 del mes siguiente al momento de inicio de la expedición o transporte. Dicha regla resulta asimismo aplicable para determinar el devengo de las adquisiciones intracomunitarias, por la remisión que el párrafo primero del artículo 76 hace al mencionado artículo 75; no obstante, no se procedió a la obligatoria armonización del devengo en las operaciones asimiladas, las denominadas «transferencias de bienes» (operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias) y afectaciones de bienes (operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias), cuestión que se resuelve con la modificación que realiza la Ley de Presupuestos Generales para el año 2014.

A este respecto, por lo que se refiere a la regulación de las entregas intracomunitarias y de las operaciones asimiladas a las mismas, el artículo 67 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«En caso de que, en las condiciones establecidas en el artículo 138, se entreguen con exención del IVA bienes expedidos o transportados a un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte o que un sujeto pasivo transfiera bienes con exención del IVA a otro Estado miembro para las necesidades de su empresa, el impuesto será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha».

El artículo 138 de la Directiva referido señala, a su vez, que:

«1. Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

2. Además de las entregas contempladas en el apartado 1, los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...)

c) las entregas de bienes que consistan en transferencias con destino a otro Estado miembro, a las que serían aplicables las exenciones previstas en el apartado 1 y en las letras a) y b) si se efectuasen para otro sujeto pasivo».

Por su parte, el artículo 222 de la Directiva señala que:

«Para las entregas de bienes realizadas con arreglo a las condiciones especificadas en el artículo 138 (...), las facturas se expedirán a más tardar el día 15 del mes siguiente al del devengo (...).».

Por último, el artículo 69 de la Directiva mencionada se refiere a las adquisiciones intracomunitarias de bienes al señalar:

«Para las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el IVA será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha».

En conclusión a lo expuesto, la normativa comunitaria establece para todas las operaciones intracomunitarias que el impuesto será exigible al expedir la factura o bien el día 15 del mes siguiente al del devengo, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha.

La supresión del apartado 6.º del artículo 75.Uno de la Ley 37/1992 y del párrafo tercero del artículo 76 de la mencionada Ley determina que el devengo del impuesto en las operaciones intracomunitarias asimiladas (entregas y adquisiciones) se regule por remisión a lo dispuesto en el artículo 75.Uno.8.º de la Ley antes mencionado, por lo que se ajusta el devengo de todas las operaciones intracomunitarias a lo establecido en la Directiva del IVA.

#### 2.4. RESTRICCIÓN DEL ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DE LA PROHIBICIÓN DE REPERCUSIÓN DE CUOTAS DEVENGADAS DESCUBIERTAS POR LA ADMINISTRACIÓN

También con efectos 1 de enero de 2014, se modifica el número 2.º del apartado tres del artículo 89 de la Ley 37/1992, para restringir su ámbito de aplicación.

Dicho precepto, antes de la modificación, negaba la posibilidad de repercutir el impuesto, cuando, a consecuencia de una actuación de comprobación por parte de la Administración tributaria, se descubrieran cuotas impositivas devengadas y no repercutidas, que no habían sido declaradas por el sujeto pasivo y la conducta del mismo se tipificaba como causa de infracción tributaria; bastaba pues la acreditación de la simple negligencia en la actuación del sujeto pasivo para que la norma fuera aplicable.

Consecuencia del procedimiento de infracción número 2010/4095 abierto por la Comisión Europea contra el Reino de España, se ha producido la modificación del precepto, en el sentido de que solo cabe denegar la repercusión en aquellos casos en que resulte probada la participación del sujeto pasivo en un fraude o que la operación u operaciones efectuadas formaban parte de un fraude que conocía o debía conocer el sujeto pasivo. Lo anterior supone una restricción impor-

tante en su aplicación, que ya no podrá realizarse de manera «cuasi-automática» sino que requerirá una importante labor de acreditación del dolo o ánimo defraudatorio en el sujeto pasivo, por parte de la Administración tributaria.

La razón última de la modificación del precepto hay que encontrarla en el principio de neutralidad del impuesto, que descansa en la cadena de repercusión-deducción, de la que existe una amplia jurisprudencia del TJUE y en la clara ruptura de dicha cadena en los supuestos en que se produce la prohibición de repercusión.

En conclusión, en los casos generales en que no resulte probada la existencia del fraude, en el ámbito de una comprobación tributaria, el sujeto pasivo dispondrá del plazo general de cuatro años desde el devengo del impuesto, a que se refiere el apartado uno del artículo 89 de la Ley 37/1992, para poder rectificar las cuotas impositivas repercutidas incorrectamente (en defecto); la rectificación deberá documentarse con la correspondiente factura rectificativa a que se refiere el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Por último, hay que tener en cuenta que el plazo de cuatro años se ve interrumpido como consecuencia de una actuación de comprobación de la Administración tributaria.

Cuestión distinta a la anterior son los supuestos en que las operaciones no se hayan documentado con la correspondiente factura, para los que el apartado cuatro del artículo 88 de la Ley 37/1992 determina que, transcurrido un año desde la fecha de devengo de la operación, se perderá el derecho a la repercusión; no obstante, hay que tener en cuenta la doctrina administrativa existente a este respecto, entre otras, en la Consulta vinculante número V0451/2012, de 29 de febrero (NFC043840), en el que se interpreta este plazo de caducidad conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en Sentencias como la de 5 de diciembre de 2011 [rec. n.º 3954/2009 (NFJ045069)] y la de 18 de marzo de 2009 [rec. n.º 2231/2006 (NFJ032640)], en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique, no operando si la entidad destinataria acepta voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del impuesto.

## 2.5. CÁLCULO DE LA PRORRATA GENERAL

El cálculo de la prorrata general que se recoge en el artículo 104 de la Ley 37/1992 se ve modificado a consecuencia de una reciente STJUE de fecha 12 de septiembre de 2013, en el asunto C-388/11 (NFJ051729), de tal forma que, a partir de 1 de enero de 2014, en la determinación de la prorrata general del impuesto, no forman parte del numerador ni del denominador de la fracción para su cálculo las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del TAI. Hay que recordar que hasta dicha fecha las operaciones realizadas desde tales establecimientos formaban parte del cálculo de dicha prorrata cuando los costes eran soportados por establecimientos permanentes establecidos en el TAI.

En la sentencia mencionada el TJUE concluye que una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros ni las establecidas en Estados terceros.

En apoyo de sus conclusiones y, frente a las alegaciones planteadas en el recurso prejudicial en que se puso de manifiesto la STJUE de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, asunto C-210/04 (NFJ021920), que consideró que las sucursales ubicadas en Estados miembros y Estados terceros y el establecimiento principal ubicado en otro Estado miembro constituyen un único sujeto pasivo, en lo relativo a las relaciones que mantienen, el TJUE concluye que «en la medida en que el cálculo de la prorrata de deducción constituye un elemento del régimen de deducciones, las modalidades en cuya virtud debe realizarse dicho cálculo pertenecen, junto con el mencionado régimen de deducciones, al ámbito de la normativa nacional en materia de IVA a la cual una actividad u operación debe estar fiscalmente sujeta.

(...)

Determinar de tal manera la prorrata de deducción aplicable a la sede de un sujeto pasivo tendría como consecuencia el aumento, para todas las adquisiciones que el citado sujeto pasivo ha efectuado en el Estado miembro en el que se ubica su sede, la parte de IVA que la mencionada sede puede deducir a pesar de que una parte de dichas adquisiciones no guarda relación alguna con las actividades de los establecimientos permanentes establecidos fuera de ese Estado. Así pues, se falsearía el valor de la prorrata de deducción aplicable».

Consecuencia de la modificación operada será una disminución en el porcentaje de prorrata para los sujetos pasivos afectados.

## 2.6. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES DE EJECUCIÓN FORZOSA

La disposición adicional sexta de la Ley 37/1992 se modifica y, con efectos retroactivos, desde 31 de octubre de 2012, fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012, que modificó asimismo dicha disposición. Precisamente, la nueva redacción dada al precepto consiste en recuperar básicamente la redacción previa del mismo antes de la modificación realizada por la Ley 7/2012 mencionada.

Esta disposición adicional regula determinadas facultades atribuidas a los adjudicatarios para actuar en «nombre y por cuenta» de los sujetos pasivos que son objeto del procedimiento de ejecución forzosa, viniendo a sustituir a los mismos en el cumplimiento de determinadas obligaciones del impuesto, como la de emitir factura.

La razón de ser de dicha regulación encuentra su fundamento en favorecer o mejor dicho impedir que el tráfico mercantil se vea obstaculizado en situaciones en que el sujeto pasivo ejecutado puede estar ausente o ilocalizable o, simplemente, se niegue al cumplimiento de las obligaciones que le impone el impuesto.

La Ley 7/2012 dio, según se ha comentado, nueva redacción al precepto, reduciendo el alcance de las facultades de los adjudicatarios, en concreto, la de renuncia a las exenciones inmobiliarias, que se regulan en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992; hay que tener en cuenta que la Ley 7/2012 introdujo en la Ley del Impuesto nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, en concreto, estableció la regla de la inversión en los casos de entregas exentas inmobiliarias en las que el sujeto pasivo renuncie a la exención, por tanto, podía entenderse que en dichos supuestos en que la ley determinaba que el sujeto pasivo era el empresario o profesional adquirente, también él estaba facultado para ejercitar la renuncia a la exención.

No obstante, el nuevo artículo 24 ter del Reglamento del Impuesto, añadido por el Real Decreto 828/2013, en vigor desde el 27 de octubre, aclara que el sujeto facultado para ejercitar dicha renuncia es el transmitente.

En este sentido, hay que tener en cuenta que, en cualquier transmisión o venta de un inmueble, el sujeto pasivo de la operación es inicialmente el transmitente, si bien, en los casos en que la operación esté sujeta y exenta al impuesto y siempre tras la renuncia a la exención, es cuando opera la regla de la inversión y el adquirente, destinatario del bien inmueble, será el llamado por la Ley del Impuesto a ser el sujeto pasivo de la operación.

En conclusión, las facultades que se establecen en el adjudicatario para que las ejercite en nombre y por cuenta del sujeto pasivo «ejecutado» son las de:

- Expedir factura que documente la operación.
- Efectuar la renuncia a la exención a que se refiere el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto.
- Repercutir la cuota del impuesto en la factura que expida, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe resultante, salvo en los casos de inversión del sujeto pasivo, que se recogen en el artículo 84.Uno.2.º de la Ley, en que el sujeto pasivo por inversión actúa en su propio nombre al declarar el IVA devengado y soportado correspondiente a la operación de inversión y en las que no se produce la repercusión del impuesto, puesto que el transmitente emite la factura sin IVA, con la mención de «inversión del sujeto pasivo», en los términos a que se refiere el artículo 6.1 m) y 7.1 i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

### 3. MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO 828/2013

El Real Decreto 828/2013 modifica el Reglamento del IVA, con efectos 27 de octubre de 2013 con carácter general; en primer lugar, para acomodar su contenido a las diversas modificaciones habidas en la Ley del Impuesto a lo largo del año 2012, la Ley 7/2012 (conocida como

la Ley del fraude), la Ley de Presupuestos y la Ley de Medidas Tributarias para el año 2013, a las que se hizo referencia con anterioridad. En tal sentido, se regulan las comunicaciones para la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones para un mismo periodo de declaración en los casos de concurso del sujeto pasivo...

En segundo lugar, el Reglamento del Impuesto se modifica para revisar determinados artículos relativos a las exenciones ligadas a las operaciones aduaneras, para adaptarlos a los cambios en los procedimientos aplicables a dichas operaciones, buscando en buena medida la simplificación de las comunicaciones entre los sujetos intervinientes en las operaciones y la Administración tributaria.

Un tercer grupo de modificaciones se produce en el ámbito de la modificación de las bases imponibles, con el objetivo de evitar el volumen de fraude asociado a la norma.

Se incorporan, asimismo, unas modificaciones que obedecen al desarrollo reglamentario del nuevo régimen especial del criterio de caja y un último grupo de modificaciones varias como la modificación del plazo de presentación de las autoliquidaciones del IVA, cambio en el plazo para el ejercicio de la opción por la prorratea especial, etc.

### 3.1. MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS PARA ACOMODAR EL DESARROLLO REGLAMENTARIO A LAS MODIFICACIONES DE LA LEY 37/1992 HABIDAS A LO LARGO DEL AÑO 2012

**3.1.1.** Se suprime el artículo 5 y se da nueva redacción al artículo 6 del Reglamento consecuencia de la supresión del carácter rogado de determinadas exenciones.

Las exenciones en las prestaciones de servicios realizadas a sus miembros por agrupaciones y uniones de empresas (art. 20.Uno.6.º Ley 37/1992) y las exenciones en las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a sus socios, realizadas por determinadas entidades, que persiguen ciertos fines: filantrópico, sindical, cívico... (art. 20.Uno.12.º Ley 37/1992) se aplican, desde 1 de enero de 2013, cuando se cumplan los requisitos que establece la norma legal, sin necesidad de solicitud previa de acreditación de la exención ante la Administración tributaria; solicitud cuyo procedimiento se regulaba en el artículo 5 del Reglamento del IVA, que ahora se suprime.

Por su parte, la Ley 37/1992 regula en los apartados 8.º, 13.º y 14.º del apartado uno del artículo 20 respectivamente determinadas prestaciones de servicios exentas, cuando sean realizadas por entidades de derecho público y establecimientos privados de carácter social y consistan en servicios de asistencia social, deportivos y culturales; dichas prestaciones están exentas, a partir del 1 de enero de 2013, cuando se cumplan, asimismo, los requisitos legales, sin necesidad de la previa solicitud de acreditación de la exención ante la Administración tributaria, si bien, por motivos de seguridad jurídica, la ley mantiene la posibilidad de solicitud ante la Administración tributaria de la calificación de la entidad como establecimiento privado de carácter social, cuyo procedimiento se contiene en el artículo 6 del Reglamento.

En todo caso, y tal y como se determina asimismo en el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social no afecta a la aplicación de la exención, que se aplicará, con independencia de que se haya obtenido o no la calificación, cuando se cumplan objetivamente los requisitos legales.

La supresión del carácter rogado de estas exenciones supuso ajustar la normativa interna española al contenido de la Directiva del IVA y al carácter objetivo del impuesto, dado que las exenciones se aplican en todos los casos en que se cumplan los requisitos que establece la Ley del Impuesto, sin que su aplicación pueda quedar, como sucedía en la situación previa a la modificación de la norma, a expensas del sujeto pasivo, eliminando así buena parte de los efectos distorsionadores que se venían produciendo. Así, debido al carácter limitado de las exenciones mencionadas y su efecto en la no deducibilidad de las cuotas soportadas del impuesto, se habían venido produciendo situaciones en que una entidad solicitaba la exención una vez superado el periodo de inversión inicial y transcurso del plazo de regularización de bienes de inversión, o bien, ante la previsión de un periodo de inversión empresarial, solicitaba la renuncia a la exención.

**3.1.2.** Se adiciona un nuevo artículo 24 quáter «Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo», que desarrolla los nuevos supuestos de inversión introducidos por la Ley 7/2012, que incluyó dos nuevos apartados a la letra e) del artículo 84. Uno de la Ley 37/1992 (renuncia exenciones inmobiliarias y transmisión de inmuebles en ejecución de garantía) y una nueva letra f) en el mencionado precepto (contratistas y subcontratistas en ejecución de obras).

El nuevo precepto normativo, por una parte, aclara que en el caso de entregas de bienes inmuebles exentas del impuesto que puedan ser objeto de renuncia, el transmitente del bien es el sujeto que ha de efectuar dicha renuncia quien, por otra parte, ha de comunicar su ejercicio, de forma expresa y fehaciente al adquirente, previa acreditación por este de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes inmuebles. Estas comunicaciones ya se contenían en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, si bien, por razones de sistematicidad, se reiteran en este precepto, donde se contienen todas las normas aplicables a las reglas de inversión del sujeto pasivo.

De otra parte, dicho precepto supone la incorporación a la norma reglamentaria de la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, por todas, véase contestación a Consulta vinculante V2583/2012, de 27 de diciembre (NFC045706), en relación con las comunicaciones que han de realizarse en el marco de los contratos de ejecuciones de obra para construcción o rehabilitación de edificaciones y urbanización de terrenos, en los que resulta de aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo.

Así, de una parte, el promotor ha de comunicar de forma expresa y fehaciente al contratista o contratistas principales que en dichas operaciones actúa en su calidad de empresario o profesional, así como que el contrato que suscribe se constituye al objeto de construir o rehabilitar una edificación o de urbanizar un terreno y, dicha comunicación, en cuanto al objeto del contrato, ha de transmitirse a lo largo de la cadena de subcontratistas.

Lógicamente si el promotor no actúa en calidad de empresario o profesional, no ha de realizar comunicación alguna al contratista o contratistas principales, en cuyo caso, la regla de inversión, si procede, no se aplicará en el último eslabón de la cadena, debiendo el contratista repercutir el IVA correspondiente en las facturas que expida al promotor.

Análoga comunicación se regula en el marco de las entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de garantía, donde el adquirente ha de comunicar de forma expresa y fehaciente al transmitente, en su caso, su condición de empresario o profesional, al objeto de que la regla de la inversión pueda ser aplicada.

En cuanto a cómo ha de realizarse dicha comunicación, la norma deja libertad de forma, con el único límite de que las comunicaciones se realicen de forma expresa y fehaciente y de que se produzcan con carácter previo o simultáneo a las operaciones a las que afecte. A este respecto, sobre si la comunicación que se transmite a lo largo de toda la cadena de subcontratistas ha de ser una comunicación independiente de cada uno de los subcontratistas o bastaría con que la comunicación originaria realizada, bien por el promotor, bien por el primer contratista, se fuera transmitiendo a lo largo de la misma, cabe entender que bastaría que esta comunicación originaria se fuera transmitiendo, si bien, realizándose en cada momento bajo la responsabilidad de cada sujeto que la transmite a lo largo de la cadena, que es el que ha de responder ante los empresarios a los que contrata, puesto que estos vendrán obligados a repercutir el impuesto o a aplicar la regla de la inversión, en función de la información que se les suministre.

No obstante esta libertad de forma, el precepto incorpora, con carácter voluntario, la posibilidad de que todas las comunicaciones a que se refiere el mismo se realicen por declaración escrita y firmada por los destinatarios de las operaciones y dirigida a los empresarios o profesionales que realicen la entrega de bienes o la prestación del servicio.

Cabe en este punto insistir que la aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo determinará que el prestador del bien o el servicio deba emitir una factura en la que se documente la operación sin repercusión del impuesto y en la que conste la mención «inversión del sujeto pasivo» conforme se regula en el artículo 6.1 m) y 7.1 i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, antes mencionadas.

Por lo demás, y dada la trascendencia de las comunicaciones que se regulan en el precepto, se echa en falta un régimen de infracciones propio que no se encuentra en la norma legal; si bien es cierto que el precepto recuerda la responsabilidad solidaria ante la deuda tributaria que establece el artículo 87 de la Ley del Impuesto para los destinatarios que por acción u omisión eludan la correcta repercusión del impuesto, así como la tipificación como infracción tributaria que se contiene en el artículo 170 de la Ley mencionada de la conducta de aquellos sujetos que por acción u omisión dolosa obtengan una repercusión incorrecta del impuesto, cuando no tengan derecho a deducción 100% del impuesto soportado.

De esta forma, la comunicación errónea y voluntariamente realizada por parte de un promotor a su contratista principal de que actúa en calidad de empresario o profesional cuando realmente

no actuara como tal, sino en calidad de consumidor final, cuando fuera puesto de manifiesto en el seno de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria, llevaría a la regularización del IVA devengado no repercutido por cuenta del contratista al promotor con los intereses de demora que correspondan, siendo responsable solidario de dicha deuda tributaria el promotor. Asimismo podría ser objeto de sanción la conducta del promotor, solo en el supuesto en que no tuviera derecho a la deducción del IVA soportado que le hubiera debido repercutir el promotor.

Por su parte, el contratista que actuara de buena fe que acredite su actuación, con base en la comunicación recibida del promotor, se entiende no podría ser objeto de sanción, sin perjuicio además de que pueda proceder a repercutir el IVA liquidado por la Administración tributaria al promotor en los términos del artículo 89 de la Ley del Impuesto a que se ha hecho antes referencia.

Por último, señalar que el nuevo modelo de declaración-liquidación 303, aprobado por Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), aplicable a las operaciones realizadas a partir de 1 de enero de 2014, incorpora unas casillas adicionales donde incluir la información relativa a operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo distintas de las adquisiciones intracomunitarias de servicios.

**3.1.3.** La Ley 7/2012, antes mencionada, introdujo una serie de modificaciones en la Ley del Impuesto para el caso de declaración de concurso de un sujeto pasivo, dado que la aplicación de la normativa concursal requería distinguir entre créditos concursales y créditos contra la masa, en función del momento en que hubiere tenido lugar el hecho imponible, con independencia de cuándo finalizara el periodo de liquidación.

Cabe recordar a tal efecto las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 y 20 de septiembre de 2009 [rec. n.º 253/2007 (NCJ050455) y rec. n.º 202/2007 (NCJ050906), respectivamente] que señalaron que «los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales». Por tanto, si el auto de declaración del concurso se dicta a lo largo de un periodo de liquidación, deben distinguirse a los efectos de su calificación concursal los hechos imponibles realizados antes y después del mismo.

Las modificaciones operadas en el artículo 99.tres y cinco y 114.Dos.2.º de la Ley del IVA tratan de limitar el derecho del sujeto pasivo a trasladar el IVA a deducir en caso de concurso del sujeto pasivo, estableciendo que las cuotas soportadas correspondientes a hechos imponibles pre-concursales, así como las rectificaciones de las mismas que procedan, deben deducirse en la declaración del periodo, anterior al concurso en el que se hubieran soportado o en la que se hubieran deducido respectivamente y, los saldos a compensar de periodos anteriores al auto declaración de concurso, deben declararse en la declaración por hechos imponibles anteriores al concurso, con la finalidad esencial de evitar el fraude que suponía dejar el IVA devengado en el periodo concursal (aumentando el crédito concursal de la Hacienda Pública) y trasladar el IVA deducible a un momento posterior.

El artículo 71.5 del Reglamento del Impuesto supone el desarrollo reglamentario de la previsión legal (art. 99.Cinco Ley 37/1992) y establece la obligación de presentar dos declaracio-

nes-liquidaciones, dividiendo el periodo normal de declaración en dos periodos, según se trate de hechos impositivos anteriores o posteriores al auto de declaración de concurso.

De este modo, cuando el sujeto pasivo sea declarado en concurso en una fecha a lo largo de un periodo impositivo, ya sea este mensual o trimestral, quedará obligado a presentar dos declaraciones-liquidaciones, una relativa a los hechos impositivos desde el inicio del periodo impositivo hasta la fecha de la declaración del auto y otra desde la fecha de la declaración del auto hasta el final del periodo impositivo. Así, en caso de un sujeto pasivo con declaración mensual que fuera declarado en concurso el 14 de marzo de 2014, por el mes de marzo tendrá una declaración-liquidación relativa al periodo 1-14 de marzo y una segunda declaración-liquidación relativa al periodo 15-31 de marzo.

El desarrollo que realiza el Reglamento en este punto implica que cuando la declaración-liquidación referida a los hechos impositivos anteriores a la declaración del concurso arroje un saldo en contra del sujeto pasivo (a ingresar), dicho saldo se calificará como crédito concursal de la Hacienda Pública, mientras que cuando dicha declaración-liquidación arroje un saldo a favor del sujeto pasivo (a devolver), podrá, a su opción, ser compensado con el saldo de la declaración-liquidación relativa a los hechos impositivos posteriores a la declaración del concurso y los de las sucesivas declaraciones-liquidaciones, o bien, obtener dicha devolución, en cuyo caso, se atenderá al sistema de devolución mensual o no a que esté acogido.

El sujeto pasivo vendrá obligado a la presentación de las dos declaraciones-liquidaciones correspondientes a un mismo periodo de declaración en el plazo previsto para cada declaración-liquidación en general, como si no se estuviera en una situación de concurso; así, en el ejemplo antes citado, el sujeto pasivo deberá presentar las dos declaraciones-liquidaciones correspondientes al mes de marzo hasta el día 20 del mes de abril de 2014 y en el supuesto de que el saldo de ambas fuera a devolver, podrá obtener su importe a partir de dicha fecha, si está suscrito al registro de devolución mensual o a 31 de diciembre de 2014, en caso de estar en régimen de devolución general.

El nuevo modelo de declaración-liquidación 303, aprobado por la Orden HAP/2215/2013, antes mencionada, aplicable a las operaciones realizadas a partir de 1 de enero de 2014, incorpora en el apartado de identificación una serie de casillas para desglosar la información del sujeto pasivo que haya sido objeto de declaración de concurso:

- Una casilla donde se pregunta si ha sido declarado en concurso en el periodo de liquidación a que se refiere el modelo de declaración-liquidación.
- Una casilla para identificar la fecha, en su caso, en que se haya dictado el auto de declaración de concurso.
- Dos casillas que identifican la modalidad de autoliquidación, preconcursal o posconcursal, en el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso durante el periodo de liquidación, mensual o trimestral, a que se refiere la declaración-liquidación.

### 3.2. MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS RELATIVAS A LAS EXENCIONES LIGADAS A LAS OPERACIONES ADUANERAS

- El artículo 9 del reglamento sufre diversas modificaciones:

Por una parte, remite a que sea por Orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la determinación de las tablas de devolución (donde se contienen las comisiones aplicables) que aplican las entidades colaboradoras en las devoluciones del Impuesto en régimen de viajeros, en lugar de por Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Cabe recordar que dicha habilitación se había anticipado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que, si bien, en su artículo 1 aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en su artículo 3 y disposición transitoria segunda establecían dicha habilitación.

El artículo 3 del Real Decreto 1619/2012 establece que corresponde al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas determinar las condiciones a las que se ajustará la operativa de las entidades autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a intervenir como entidades colaboradoras en el procedimiento de devolución a que se refiere el artículo 117.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el procedimiento de devolución del Impuesto en régimen de viajeros regulado en el artículo 21.2.º de la mencionada Ley 37/1992, a cuyo tenor se ha aprobado la Orden HAP 2652/2012, de 5 de diciembre (BOE de 14 de diciembre) por las que se modifican las tablas de devolución mencionadas, anteriormente reguladas por Resolución de 24 de febrero de 2003 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Se adapta la exención de los servicios relacionados directamente con las exportaciones a la regulación de los representantes aduaneros y se establece la «libertad de prueba» en la acreditación de la exención que prima en todo el ámbito de las exenciones aduaneras, como se menciona posteriormente.

- El artículo 10, relativo a las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones, en concreto en lo que se refiere a la incorporación de objetos y productos de avituallamiento a embarcaciones y aeronaves, se modifica para adaptarlo a la realidad de los procedimientos, dado que es muy frecuente que sea el proveedor de los bienes quien declare y tenga en su poder el documento aduanero de embarque y no el destinatario o titular de la explotación de los medios de transporte marítimos o aéreos.
- Las exenciones relativas a servicios relacionados con las exportaciones [art. 9.1.5.º B)], servicios relacionados con las importaciones (art. 19) y las exenciones relativas a las zonas y depósitos francos y regímenes suspensivos (arts. 11.3 y 12.1.2.º) se modifican en aras de una simplificación administrativa y reducción de cargas administrativas al operador económico, eliminándose la obligación de declaración ante la aduana y la certificación de la exención por la misma, situando la responsabilidad de la justificación de la exención en la esfera de los sujetos intervinientes.

El Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre, que modificó el Reglamento del Impuesto, impuso al destinatario de los bienes y servicios la obligación de comunicar las operaciones exentas de las que es destinatario en un documento normalizado aprobado por la Administración e introducir como prueba de las exenciones una certificación emitida por la aduana. El requisito formal (documento normalizado) no se ha llegado a desarrollar, por lo que las modificaciones reglamentarias ahora realizadas suponen recuperar las redacciones previas de los preceptos mencionados, antes de la reforma operada por el Real Decreto 1789/2010.

En el caso de las exenciones de los artículos 11.3 y 12.1 del Reglamento del Impuesto, será el adquirente de los bienes o receptor de los servicios exentos el que deberá acreditar, mediante una declaración dirigida al transmitente o prestador, la situación de los bienes que justifican la exención, suprimiéndose, por tanto, la obligación por parte de la aduana de acreditar dicha exención.

No obstante lo anterior y, en aras de la seguridad jurídica, se da opción a que el adquirente o destinatario pueda optar por suscribir un formulario diseñado por la Administración tributaria. A tal efecto, con fecha 25 de marzo de 2014 se ha publicado en el BOE la Resolución del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los formularios a los que se refieren dichos artículos, que está disponible en su sede electrónica.

En el caso de las exenciones relativas a las prestaciones de servicios relacionados con las importaciones (art. 19 del Reglamento), se incorpora, no obstante la exigencia de acreditación de la exención entre el declarante y/o importador y prestador del servicio exento, la posibilidad de utilizar como tal acreditación el documento único aduanero (DUA), eliminándose en todo caso y de igual forma que en los supuestos mencionados con anterioridad la necesidad de certificación de la exención por la Administración.

### 3.3. MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS RELATIVAS A LA MODIFICACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES

El artículo 24, en sus apartados 1 y 2, incorpora un significativo grupo de modificaciones reglamentarias:

- En primer lugar, la modificación de la base imponible queda condicionada no solo a la expedición y remisión de la factura rectificativa, sino a la acreditación de la remisión efectuada por el sujeto pasivo a su destinatario, en todos los casos de disminución de la base imponible o de aumentos de las cuotas deducibles por el destinatario.

Una primera cuestión a señalar es que el artículo 80 de la Ley del Impuesto recoge dos supuestos obligatorios de modificación de la base imponible en los apartados uno y dos de dicho artículo, relativos a los supuestos de devolución de envases y embalajes y descuentos posteriores a las operaciones y a los supuestos de anulación de operaciones por resolución judicial o administrativa firme, con arreglo a Derecho

o a los usos de comercio, respectivamente. Junto a dichos supuestos obligatorios, los apartados tres y cuatro del mencionado artículo recogen los supuestos de modificación voluntaria de las bases imponibles que puede realizar el sujeto pasivo, en los casos de concurso y por créditos incobrables, que se sujetan a condiciones en el ámbito legal (no ha de tratarse de créditos asegurados...) y en el reglamentario (obligación de comunicación a la Administración tributaria en unos plazos...).

En todo caso, la redacción del apartado 1 del artículo 24 remite al artículo 80 de la Ley con carácter general, condicionando todos los supuestos de modificación de la base imponible que den lugar a una disminución de la base imponible o a un aumento de la cuota deducible por el destinatario, a la expedición, remisión y acreditación por el sujeto pasivo de la remisión de la factura rectificativa al mismo.

A tal efecto, cabe señalar que, en la exposición de motivos del Real Decreto 828/2013, la modificación se justifica en el fraude asociado a la imprecisión de la norma y señala la interpretación que de la misma vienen efectuando los tribunales, citando a tal efecto la STJUE de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska SA (NFJ045438), que se refiere, a una entidad que opera en el sector de la producción y distribución de productos alimenticios, con lo que en la venta de sus productos se sujeta a múltiples cocontratantes y emite un elevado número de facturas y de facturas rectificadas, estas últimas en particular, para la concesión de descuentos, devolución de mercancía y por errores, resultando que la normativa polaca obliga al sujeto pasivo que quiere reducir su base imponible «a obtener la prueba de la entrega de la factura rectificada al adquirente de los bienes o servicios».

El TJUE concluye que «el requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA.

Los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a tal requisito. Sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada».

Entrando ya en el contenido de la modificación, cabe señalar que existe libertad en la forma de remisión al destinatario, con lo que cabe mencionar a título ejemplificativo el correo certificado, el burofax, incluso ciertos tipos de notificación electrónica, como podría ser la remisión a una dirección electrónica del destinatario remitida con acuse de recibo.

En este sentido, cabe insistir que la norma se refiere a acreditar la remisión, no a la recepción por el destinatario, y lo que cabe entender implícita en la misma es que dicha obligación de acreditar se refiere también al contenido, esto es, deberá acreditarse la remisión al destinatario de la factura rectificativa.

La norma no ha incorporado en esta modificación toda la rigidez que parece podía haber sido exigible, a raíz de la STJUE de 26 de enero de 2012 mencionada; no hay que olvidar que las rectificaciones de bases imponibles dan lugar a una devolución de importes que puede resultar muy significativa, y que no se ha visto libre en el pasado de actuaciones fraudulentas.

Por último, recordar que, en los casos de concurso, la norma incorpora la obligación de remitir a la Administración concursal una copia de la factura rectificativa.

- Un segundo grupo de modificaciones, en vigor desde 1 de enero de 2014, ha consistido en que el modelo de comunicación ante la Administración tributaria de modificación de bases imponibles, en los casos de concurso y de créditos incobrables, debe presentarse por vía electrónica, tanto por el acreedor como por el destinatario que sea empresario o profesional, a través de un formulario específico disponible en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el mismo sentido, deben remitirse por el Registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los documentos que deben acompañar la indicada comunicación, en los que se ha suprimido la obligación de aportar la copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario.
- En relación con la modificación de la base imponible en caso de concurso del destinatario de las operaciones (art. 80.Tres Ley del Impuesto), la Ley 7/2012, anteriormente mencionada, modificó el precepto 114.Dos.2.º de la Ley del IVA, para establecer que la rectificación por minoración de las cuotas inicialmente deducidas debía incorporarse a la declaración-liquidación en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin aplicación de recargos ni de intereses de demora, por coherencia con lo previsto en el artículo 99.Tres de la Ley en relación con las cuotas que estuvieran pendientes de deducir en el momento del auto del concurso.

No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que, cuando el destinatario concursado de las operaciones no tenga derecho a la deducción total del impuesto, por la rectificación de la factura realizada por su proveedor, se convierte, por la parte del IVA no deducible, en deudor del impuesto ante la Hacienda Pública (art. 80.Cinco.5.º Ley del Impuesto). La regularización de ese IVA, que no deriva, según lo expuesto, de una rectificación de deducciones se ha de efectuar, según aclara el artículo 24.2 b).3.º del Reglamento, en la declaración-liquidación relativa a hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso.

La misma previsión, en cuanto a la declaración-liquidación donde llevar la regularización, se produce en otro supuesto de rectificación de cuotas, cual es el caso en que haya prescrito el periodo de liquidación en el que el destinatario debía rectificar la deducción cuando tuviera derecho a la deducción del impuesto.

Finalmente, señalar que en los casos de concurso, las obligaciones previstas para el destinatario-concurado se prevé que puedan recaer en la administración concursal, en defecto de aquel, o si el mismo se encontrara en régimen de intervención de facultades y, en todo caso, cuando se le hubieren suspendido las facultades de administración y disposición.

### 3.4. OTRAS MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS

**3.4.1.** Una de las modificaciones más significativas que se ha realizado en el Reglamento del Impuesto ha consistido en la simplificación del procedimiento para el ejercicio de la opción por la aplicación de la regla de prorrata especial, dado que se permite dicha opción en el propio ejercicio en el que va a aplicarse, mediante opción en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural, con la excepción de los supuestos de inicio de la actividad o de sector diferenciado, en que la opción para su aplicación se mantiene en la declaración censal correspondiente al periodo en que se inicie dicha actividad; el ejercicio de la opción por la prorrata especial, también como novedad, vincula al sujeto pasivo durante tres años naturales, considerando el año en que se ejercita la opción.

Esta modificación ha resultado ya aplicable en el ejercicio 2013 por la previsión a tal efecto contenida en la disposición transitoria única del Real Decreto 828/2013.

La limitación temporal que suponía ejercitar la opción por la prorrata especial en el mes de noviembre del ejercicio anterior al de su aplicación, como se ha venido imponiendo hasta la modificación ahora efectuada, ha dado lugar a situaciones conflictivas, muchas de las cuales se han sustanciado ante los tribunales, al entender los sujetos pasivos que dicha condición temporal podía limitar de forma significativa el ejercicio de su derecho a deducción, teniendo en cuenta además que la prorrata especial es el régimen ordinario normal de deducción según la normativa comunitaria, y dada la imposibilidad en muchos casos de que el sujeto pasivo pueda prever con anterioridad las operaciones que va a realizar.

La modificación reglamentaria viene a solucionar esa conflictividad al permitir, según lo comentado, que la opción por la prorrata especial se realice en el propio ejercicio en que se quiere aplicar. El modelo de declaración-liquidación 303, aprobado por la Orden HAP/2215/2013, anteriormente mencionada, incorpora dos nuevas casillas que permiten optar o revocar, en la última declaración-liquidación del ejercicio, la aplicación de la prorrata especial. Por su parte, la regularización de deducciones a que dará lugar la aplicación de la prorrata especial deberá incluirse en la casilla general prevista para «Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata».

Por tanto, en atención a la modificación reglamentaria analizada, un empresario o profesional que viniera ejerciendo su actividad en régimen de prorrata general, solo podrá ejercitar el cambio de opción, pasando a prorrata especial en la declaración-liquidación, mensual o trimestral, correspondiente al mes de diciembre o al último trimestre del ejercicio respectivamente. A

tal efecto, se ha suprimido la letra i) del artículo 10 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, donde se preveía la presentación de declaración censal para el ejercicio de la opción por la prorrata especial en estos supuestos.

Cuando el empresario inicie una nueva actividad que constituya sector diferenciado, podrá optar, bien por aplicar el porcentaje provisional de deducción para cuotas soportadas con anterioridad al inicio de actividad a que se refiere el artículo 111 de la Ley del Impuesto, o bien, optar por la aplicación de la prorrata especial. En los casos en que la actividad que inicie el empresario no constituya sector diferenciado solo podrá optar por la aplicación de la prorrata especial.

A este respecto, la previsión normativa al referirse al supuesto de inicio de actividad «constituya o no un sector diferenciado» ha venido a cubrir un vacío legal, tal y como había puesto de manifiesto el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de febrero de 2011 [rec. n.º 2247/2006 (NFJ042070)], al señalar que «(...) **sigue existiendo un vacío normativo para los supuestos en que se inicia una nueva actividad** (en nuestro caso inmobiliaria, a través de las adquisiciones de terrenos que han dado lugar al IVA cuya deducción se discute) **que no constituye sector diferenciado**. Obviamente, esta nueva actividad no podía preverse en noviembre del año anterior a su inicio, por lo que no es suficiente el plazo establecido «en general» por el *artículo 28.2.1.º del Reglamento*, debiendo por tanto **admitirse, (...) la opción por la prorrata especial ejercitada en la primera declaración-liquidación que se presenta tras las adquisiciones que inician esta nueva actividad**».

Por su parte, un empresario o profesional que inicie el ejercicio de su actividad económica podrá optar bien por aplicar igualmente el porcentaje provisional de deducción para adquisiciones anteriores al inicio de actividad u optar por la aplicación de la prorrata especial a través de la correspondiente declaración censal [art. 9 j) Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria]; no obstante, si no ejercita dicha opción a través de la correspondiente declaración censal, su ejercicio en la última declaración-liquidación correspondiente al último periodo del ejercicio resultará aplicable en todo caso.

Hay que tener presente la obligación de aplicar en todo caso la prorrata especial, cuando el porcentaje de deducción que corresponda por aplicación de la regla de prorrata general exceda de un 20% del que resultaría por aplicación de la regla de la prorrata especial, tal y como establece el artículo 103 de la Ley 37/1992.

Por último, cabe hacer una reflexión con respecto a la opción de renuncia a las exenciones inmobiliarias que se regula en el apartado dos del artículo 20 de la Ley del Impuesto, «cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones»; en este sentido, cabe plantearse si la manifestación por el empresario de que va a ejercitar dicha opción al final del ejercicio permitiría la opción de renuncia a la exención cuando no reuniera el requisito de deducción total al tiempo de la adquisición inmobiliaria, pero tuviera derecho a la misma en caso de aplicación de la prorrata especial.

La dicción literal de la norma legal hace difícil considerar que pueda ejercitarse tal posibilidad, por más que la modificación llevada a cabo por el Reglamento quede ciertamente limitada de no poder ejercitarse tal renuncia a la exención, sobre la base de optar por la aplicación de la prorrata especial en el ejercicio.

**3.4.2.** El artículo 26.Dos.1 del Reglamento permite la adquisición a tipo reducido del 4% de vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o con discapacidad en sillas de ruedas, cuando sean adquiridos por personas o entidades que presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia y de integración social de las personas con discapacidad.

Dicha medida incorpora los criterios establecidos por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) en dos Resoluciones, de fechas 5 de julio de 2011 [R. G. 3367/2009 (NFJ043313)] y 14 de febrero de 2012 [R. G. 2016/2011 (NFJ046311)], relativas a la Cruz Roja, donde la aplicación del tipo reducido se flexibiliza, para aquellas entidades, como la mencionada, que realizan su actividad en diversos ámbitos de la geografía nacional o actúan con diversos colectivos de personas y que, por tanto, requieren del uso de más de un vehículo para poder realizar su actividad, lo que colisionaba con la exigencia del plazo mínimo de 4 años para la compra de un segundo vehículo «en análogas condiciones» que establece la normativa como condición de carácter general y ocasionaba una problemática seria en la tramitación de las solicitudes de autorización, que en todo caso han de aprobarse por la Administración tributaria.

Las resoluciones del TEAC mencionadas parten de la interpretación del concepto «análogas condiciones» que se contempla en el precepto y llegan a la conclusión de que «Entre las circunstancias que deberemos tener en cuenta (...) la actividad o las actividades para las que se destina la adquisición del vehículo e, indudablemente, ante actividades distintas o diversas deberemos concluir que no concurren análogas condiciones en la adquisición de los vehículos.

También, las personas a las que se destinan los vehículos debe ser otra de las circunstancias a tener en cuenta y que se deduce del propio precepto legal, puesto que vehículos destinados a trasladar habitualmente a un grupo de personas definido (bien por su identificación concreta, bien por otros parámetros) no pueden impedir la aplicación del tipo impositivo reducido a la adquisición de vehículos destinados a trasladar o transportar a grupos de personas distintas al anterior, ya que no concurren análogas condiciones (...)

Señalar asimismo que el apartado 2 del artículo 26 del Reglamento que define entre otras cuestiones el concepto de las personas con movilidad reducida se ha modificado para exigir en todo caso el certificado o resolución expedido por el IMSERSO, no bastando la mera acreditación de la titularidad de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las corporaciones locales o comunidades autónomas.

**3.4.3.** En el artículo 71.4 del Reglamento se ha suprimido el plazo «ampliado» de presentación para la declaración-liquidación del mes de julio, que permitía su presentación hasta el 20 de septiembre, coincidiendo con el plazo de presentación de la declaración-liquidación del mes de agosto.

La regulación del plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones del régimen especial de grupo de entidades se regula en un artículo específico (61 ter Reglamento del Impuesto) que ha recogido también la supresión del plazo «especial» de presentación de la declaración-liquidación relativa al mes de julio, a través de la disposición final cuarta del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre (BOE de 30 de diciembre).

Dicha medida, que tiene una vocación claramente recaudatoria, podría suponer un incremento de costes de cumplimiento en los sujetos pasivos, incremento que se entiende debería verse limitado, en cuanto a las posibilidades que aportan hoy en día el uso de las nuevas tecnologías de la información, que permiten el cumplimiento de las obligaciones de presentación por vía electrónica; de hecho, el nuevo modelo 303 de autoliquidación aprobado según la Orden HAP/2215/2013, anteriormente mencionada, generaliza el carácter obligatorio de la presentación del modelo a través de internet.

**3.4.4.** Se amplía el ámbito objetivo de presentación de la declaración-liquidación especial de carácter no periódico (modelo 309) a «Cualesquiera otras personas o entidades» para los que así se determine por Orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, que viene a resolver algún problema técnico, en los casos en que debe realizarse un ingreso del impuesto por personas, no sujetos pasivos del impuesto, por ejemplo, en los casos de pérdida del beneficio fiscal de aplicación del tipo del 4% en la adquisición de vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida, cuando se incumpla la condición que limita su transmisión por actos inter vivos antes de haber transcurrido cuatro años desde su adquisición (art. 26.Dos.1.2.º del Reglamento).

Asimismo, dicha medida habilita el modelo para realizar el ingreso del IVA del que resulta deudor el destinatario, que no actúe en calidad de empresario o profesional, en los casos de modificación de bases impositivas, por el importe de la rectificación del IVA repercutido efectuada por el empresario o profesional (art. 80.Cinco.5.ª Ley del Impuesto).

**3.4.5.** Por último, las referencias al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación se adaptan, para hacer referencia al Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que en su artículo 1 aprueba dicho Reglamento, en vigor desde 1 de enero de 2013, derogando el anterior vigente hasta la fecha, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1629/1992, de 29 de diciembre.

#### **4. MODIFICACIÓN DEL TIPO IMPOSITIVO APLICABLE A LAS ENTREGAS E IMPORTACIÓN DE OBRAS DE ARTE**

El Real Decreto-Ley 1/2014, de 24 de enero (BOE de 25 de enero), establece, con efectos 26 de enero de 2014, una modificación en el régimen de tributación de las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, así como de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte, cuando dicha entrega sea efectuada por sus autores o derechohabientes, que sean empresarios o profesionales, y empresarios no revendedores con derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado; adquisiciones en las que el tipo impositivo se reduce del 21 al 10%, al incorporarse dos nuevos números 4 y 5 al apartado uno del artículo 91 de la Ley 37/1992.

Dicha modificación supone recuperar la tributación de dichas operaciones a la situación vigente justo antes de la modificación operada por el Real Decreto-Ley 20/2012, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 13 de julio), que supuso el incremento de tributación de dichas operaciones que pasaron de tributar del tipo reducido del 8 % al tipo general del 21 %. Además tiene efectos en una ampliación del ámbito objetivo de aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, que también recupera la redacción previa a las modificaciones operadas por el Real Decreto-Ley 20/2012 mencionado, de tal forma que el régimen especial se aplica también a las entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales a los que sea aplicable el tipo reducido del impuesto.

La justificación de la medida que recoge el Real Decreto-Ley 1/2014 consiste en la necesidad de incentivar las transacciones de obras de arte, antigüedades y objetos de colección en el TAI, con la finalidad de dinamizar dichas entregas de manera inmediata.

La aplicación del tipo reducido no se extiende a otras entregas al margen de las mencionadas, por lo que las entregas de obras de arte efectuadas por galerías de arte sujetas al régimen especial de bienes usados (tributación sobre el margen) o al general del impuesto seguirán tributando al tipo general del impuesto, al que estaban en todo caso sujetas antes de las medidas introducidas por el Real Decreto-Ley 20/2012 antes referido.

## **5. BREVE REFERENCIA AL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) N.º 1042/2013, DEL CONSEJO, DE 7 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE MODIFICA EL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) N.º 282/2011 EN LO RELATIVO AL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS**

Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, prestados a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, pasan a gravarse, a partir de 1 de enero de 2015, en el lugar donde el cliente esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios, según la previsión que a tal efecto recoge la Directiva 2006/112/CE.

Las modificaciones incorporadas en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 resultan directamente aplicables, sin necesidad de transposición a la normativa interna de los distintos Estados miembros, a partir de la fecha mencionada de 1 de enero de 2015, con ciertas excepciones, para el caso de los servicios relacionados con inmuebles cuya entrada en vigor se difiere hasta 1 de enero de 2017. En resumen, las principales cuestiones que regula el Reglamento mencionado son:

- Una definición de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, que incluyen una lista de operaciones incluidas en dichos servicios, que completan la que ya se recogía en el Reglamento de Ejecución con respecto a los servicios electrónicos, que asimismo se actualiza.

- Se incorpora una regla para definir quién es el prestador a efectos del impuesto, en los casos de prestación de servicios por vía electrónica a través de un portal o una interfaz.
- Se incorpora asimismo una regla para determinar la condición del cliente, de forma que el prestador puede presumir que actúa en condición de empresario o profesional cuando este le comunique su número de identificación individual del IVA.

Habida cuenta de que la tributación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos tributarán, a partir de 1 de enero de 2015, en sede del destinatario en todo caso (la regla general de tributación en la Directiva del IVA de las prestaciones de servicios cuyo destinatario es un empresario o profesional es la tributación en destino), dicha regla servirá a los efectos de determinar el obligado al pago del impuesto, toda vez que, cuando el destinatario de los servicios sea un empresario o profesional y el servicio se preste por un no establecido, el sujeto pasivo por inversión será el empresario destinatario del mismo.

- Se establecen unas presunciones *iuris tantum* para determinar el lugar de consumo, en los casos de prestaciones de servicios de arrendamiento de medios de transporte, servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica, a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales, que pueden ser refutadas por el prestador de los servicios, mediante la presentación de tres elementos de prueba que identifiquen otra ubicación del cliente y que se delimitan en el Reglamento, sin que se establezca un orden de prioridad en su aplicación: datos bancarios, código de móvil del país...

La Administración tributaria podrá asimismo refutar dichas presunciones en los casos de indicios de mal uso o abuso por parte del prestador.

- Se establece una definición de bien inmueble y se establece una lista no exhaustiva de operaciones que se consideran relacionadas con los mismos. Esta definición y lista incorpora básicamente la directriz del Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido de la Comisión Europea, y será de aplicación a partir de 1 de enero de 2017.
- Se establece un régimen transitorio a fin de evitar que la entrada en vigor de las nuevas reglas de localización de servicios referidas a 1 de enero de 2015 pueda derivar en una doble imposición, al ser gravados en dos Estados miembros o en una desimposición.

Por último, señalar que la Comisión ha publicado, con fecha 4 de abril, unas notas explicativas, que si bien no tienen carácter vinculante, pueden ser de gran utilidad de cara a la interpretación de la nueva normativa reglamentaria comunitaria aprobada, que están disponibles en la página web de la misma «Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015».