

NOVEDADES EN EL IVA PARA EL EJERCICIO 2013

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

En un artículo anterior (*RCyT*, CEF, núm. 359, febrero 2013) el autor analizó las modificaciones que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, había producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Corresponde ahora examinar las restantes novedades que en este impuesto se han producido en los últimos meses. Así, tanto la Ley de Presupuestos para el año 2013, como la Ley 17/2012, han incluido en su articulado preceptos que afectan al IVA, esencialmente en cuanto al devengo de las operaciones intracomunitarias, como en materia de facturación, a fin de adaptar la norma española al contenido de la Directiva 2006/112/CE reguladora del IVA. Sin embargo, también ha incidido el legislador en otras materias como es la delimitación del concepto de entrega de bienes, la adecuación de algunas exenciones interiores a la norma comunitaria, el ajuste de la exención inmobiliaria de las segundas y posteriores entregas de bienes inmuebles y los contratos de arrendamiento financiero, y la declaración expresa de incompatibilidad de los supuestos de rectificación de la base imponible por concurso y por crédito incobrable. Desde el punto de vista de las obligaciones formales, la norma con mayor incidencia para el año 2013 ha sido la aprobación del nuevo Reglamento de Facturación, examinando en este artículo las novedades respecto del reglamento derogado. Finalmente, se hace un repaso de otras novedades legislativas producidas en 2012, y se repasa la jurisprudencia del TJUE con mayor trascendencia de este último año.

Palabras claves: IVA, hecho imponible, exenciones interiores, lugar de realización: arrendamiento de medios de transporte, devengo en operaciones intracomunitarias, modificación de la base imponible: concursos, tipos impositivos, devolución a no establecidos, régimen especial simplificado y facturación.

NOVELTIES IN VAT FOR FISCAL EXERCISE 2013

Antonio Longás Lafuente

ABSTRACT

In a previous article (*RCyT*. CEF, núm. 359, February 2013), the author analyzed the amendments introduced as of Value Added Tax by Law 7/2012, of 29th October. The present article examines the remaining changes introduced in the last months which have an impact on VAT. In this sense, both the Budget Law passed for fiscal year 2013 and Law 17/2012, have included several sections which affect VAT, essentially regarding its accrual in intra-community transactions, as well as in terms of invoicing in order to transpose the VAT EU-directive 2006/112/CE into Spanish domestic legislation.

However, the legislator has also focused on other subjects such as the definition of the scope of «supply of goods», the adequacy of certain domestic exemptions to European regulations, the adjustment to real estate transactions exemptions concerning the second and further transmissions of real estate properties and leasing contracts, and the express declaration of incompatibility in the modification of VAT taxable base in case of compulsory winding-up or bankruptcy and the case of irrecoverable debts («bad debts»).

From the formal obligations perspective, the regulation with the highest incidence as of 2013 fiscal year has been the passing of the new Invoice Statute, examined in this article along with its changes with respect to the derogated statute. Finally, the author provides an overview of other new measures which came into effect in 2012, as well as the most transcendent jurisprudence throughout last year.

Keywords: VAT, taxable event, domestic exemptions, place of taxable taxations: transportation means lease, accrual of intra-community transactions, taxable base modification: compulsory winding-up, rates, non-established refund, special simplified regime and invoicing.

Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible. Delimitación del concepto de entrega de bienes. Adjudicación de terrenos o edificaciones por una comunidad
3. Exenciones
4. Lugar de realización
5. Devengo en operaciones intracomunitarias de bienes
6. Modificación de la base imponible
7. Tipos impositivos
8. Devolución del IVA en régimen de viajeros
9. Régimen especial simplificado de IVA
10. Obligaciones en materia de facturación
11. Reglamento de Facturación
12. Jurisprudencia comunitaria
13. Anexos

1. INTRODUCCIÓN

En un artículo anterior¹ analizamos las novedades que en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se habían introducido en su ley reguladora por Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Nos resta por analizar en este análisis sobre las modificaciones que el legislador ha llevado a cabo recientemente en IVA, las incluidas en las Leyes 16/2012 y 17/2012, de 27 de diciembre, la primera sobre diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, y la segunda de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.

Junto a estas normas legales, se dictó también el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Aprovecharemos la ocasión para repasar las modificaciones más significativas que a lo largo del ejercicio 2012 se han producido en materia de IVA, así por Ley 4/2012, de 6 de julio, o por Real Decreto-Ley 20/2012, de 20 de julio; así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) con mayor trascendencia o incidencia en nuestro derecho interno.

Debe recordarse también que el artículo 70.Uno.9.º de la LIVA tiene nueva redacción a partir del 1 de enero de 2013, consecuencia de la Directiva 2008/8/CE y de la Ley 2/2010, normas en las que se preveía la modificación de la regla de localización para los arrendamientos de medios de transporte.

Con el fin de ordenar adecuadamente el contenido de este artículo, examinaremos estas novedades teniendo en cuenta la propia estructura de la LIVA.

2. HECHO IMPONIBLE. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE ENTREGA DE BIENES. ADJUDICACIÓN DE TERRENOS O EDIFICACIONES POR UNA COMUNIDAD

El legislador, en el artículo 12.Uno de la Ley 16/2012, introduce un segundo párrafo en el artículo 8.Dos.2.º de la LIVA, con vigencia a partir del día 28 de diciembre de 2012.

En este precepto se regula en su apartado primero el concepto general de entrega de bienes, recogiendo en el segundo una relación no exhaustiva o lista no cerrada de supuestos incluidos en aquella noción.

¹ «Novedades en el IVA contenidas en la ley de prevención y lucha contra el fraude», RCyT. CEF, núm. 359 (febrero 2013).

Si bien en el número 2.º de este segundo apartado se recogía como supuesto específico de entrega de bienes las adjudicaciones no dinerarias efectuadas por sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial, se había producido en nuestro país una discordancia significativa entre la Administración tributaria y buena parte de la jurisprudencia, encabezada por el propio Tribunal Supremo (TS), en relación con las adjudicaciones de bienes inmuebles por parte de las comunidades.

Tanto para la Dirección General de Tributos (DGT) [entre otras Consultas V2271/2005 de 11 de noviembre (NFC021537), V1321/2006 de 4 de julio (NFC023006), V0364/2007 de 23 de febrero (NFC024199) y V1421/2009 de 17 de junio (NFC033726)] como para el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) [entre otras Resolución de 13 de octubre de 2005, RG 2358/2003 (NFJ022265)], las comunidades que promueven la construcción de viviendas o de edificaciones para su adjudicación a los comuneros o partícipes tenían la condición de empresarios o profesionales a efectos de IVA, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4, 5.Uno d) y 84.Tres de la LIVA, de forma que la adjudicación de las viviendas o partes de los edificios a cada uno de los comuneros o partícipes implica realizar entregas de bienes sujetas al impuesto, conforme al concepto que de entrega de bienes da el artículo 8 de la LIVA en relación con el artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, ya que por tal debe entenderse la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a un propietario, noción más amplia que la de transmisión de la propiedad del derecho interno, del que debíamos separarnos en cuanto nos encontramos ante un concepto autónomo de Derecho comunitario [en este sentido se expresaba también la jurisprudencia comunitaria, así la Sentencia del TJUE de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88 (NFJ000732), *Shipping and Forwarding Safe*: el concepto de entrega de bienes es un concepto de Derecho comunitario que no puede ser interpretado conforme al Derecho nacional de los Estados miembros, considerando que es cualquier operación de transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal por la que se transmiten a su destinatario las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya una transmisión de la propiedad jurídica).

Frente a esta posición, el TS [Sentencias de 23 de mayo de 1998, recurso 2327/1997 (NFJ006564), de 28 de junio de 1999, recurso 8138/1998 (NFJ007968), y de 28 de octubre de 2009, recurso 6919/2003] mantenía que el precepto de la LIVA se refería a «la adjudicación de bienes concretos que integraban el patrimonio de las sociedades o comunidades, lo que no es el caso de la transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre uno de los lotes –pisos o locales– resultantes de la división, en los que (...) no hay traslación del dominio», principio este que puede ser cuestionable a la vista de la normativa y jurisprudencia comunitaria citadas. La Audiencia Nacional (AN) [Sentencias de 22 de abril de 2002, recurso 143/1999, de 3 de marzo de 2009, recurso 546/2006 (NFJ033130), y de 7 de mayo de 2009, recurso 118/2008 (NFJ034351)] había apuntado que la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes, no es una transmisión patrimonial propiamente dicha ni a los efectos civiles ni a los efectos fiscales y, en consecuencia, por primera transmisión a efectos del IVA solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero. Por ello, las entregas de edificaciones realizadas por el comunero o partícipe en la comunidad a terceros con posterioridad a la previa di-

visión y adjudicación de los inmuebles efectuadas por las comunidades de bienes en las que participa tienen la consideración de primeras entregas de edificaciones. No obstante, debe señalarse que buena parte de esta jurisprudencia se refería al supuesto de comunidades formadas por empresarios, en que se adjudicaban a cada uno de los comuneros una pluralidad de viviendas o inmuebles.

El legislador ahora introduce un segundo párrafo en el artículo 8.Dos.2.º de la LIVA para resolver la polémica existente. Así, **se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación.**

EJEMPLO 1

1. Una comunidad de bienes, cuyos comuneros son personas físicas, promueve la edificación de un inmueble, y tras la finalización de las obras, se procede a la disolución de la comunidad y adjudicación de las viviendas a cada uno de los comuneros o partícipes. En el proceso de construcción, los comuneros han aportado mensualmente las cantidades estipuladas por los acuerdos adoptados en el seno de la comunidad.

Solución

La comunidad de bienes tendrá la condición de empresario o profesional a efectos de IVA, y la adjudicación de las viviendas supondrá la realización de una primera entrega de viviendas sujeta y no exenta de IVA al tipo del 10 %. También estarán sujetas y no exentas las cantidades abonadas con anterioridad a dicha entrega por tener la consideración de pagos anticipados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 75.Dos de la LIVA.

2. Una persona física, profesional dedicado al asesoramiento fiscal, aporta un terreno que él no ha urbanizado a una cooperativa que se forma con otros particulares, los cuales aportan también parte de los terrenos, sobre cuya unidad se construirá un inmueble destinado a viviendas que se adjudicarán a los comuneros.

Solución

Las aportaciones realizadas tanto por el profesional como por los particulares no estarán sujetas a IVA. La del primero porque el terreno no está afecto a la actividad empresarial o profesional, y la de los segundos porque no tienen la condición de sujetos pasivos.

La posterior adjudicación de las viviendas estará sujeta y no exenta de IVA, dado que la cooperativa o comunidad que se constituirá con la aportación de los terrenos para edificar tendrá la condición de empresario a efectos del IVA.

La DGT ha mantenido que tributarán de similar forma las sociedades civiles constituidas para edificar y transmitir lo edificado [Consulta V1611/2006, de 28 de julio (NFC023305) que examinaba el supuesto de unos propietarios en pro indiviso de un solar que constituyen una sociedad civil para la construcción de un edificio en el mismo].

Queda claro también que las personas que adquieren solares en pro indiviso para destinarlos a la construcción de viviendas, garajes y locales, de manera independiente y separada por cada uno de los comuneros, sin que exista voluntad alguna de promover en común la construcción sobre dicho solar, no adquieren la condición de empresarios o profesionales por el hecho de constituir una comunidad en la adquisición [Consulta de la DGT V1880/2009, de 7 de agosto (NFC034793)].

De acuerdo con la doctrina administrativa previa y con la nueva redacción del artículo 8.Dos.2.º de la LIVA:

- Las comunidades estarán obligadas al cumplimiento de las obligaciones formales previstas en el artículo 164 de la LIVA.
- La aportación inicial tendrá como regla general la calificación de operación no sujeta a IVA.
- La comunidad podrá deducirse el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios afectos a su actividad promotora con arreglo a los requisitos y limitaciones establecidos en el Título VIII de la LIVA.
- Los pagos anticipados realizados por los comuneros a la comunidad antes de la entrega de las viviendas o locales devengará el impuesto, que deberá repercutirse por la comunidad.
- Una vez terminada la construcción, la adjudicación de las viviendas o locales tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta. En el supuesto de que la comunidad se disuelva con anterioridad a la finalización de las obras, recibiendo los comuneros la obra no acabada, estas adjudicaciones estarán también sujetas al impuesto.

Finalmente, deben advertirse algunas consecuencias desagradables. De acuerdo con las reglas de determinación de la base imponible para operaciones vinculadas previstas en el artículo 79.Cinco, será habitual que debamos aplicarlas, lo que supone que la base imponible coincidirá con el valor de mercado de los bienes entregados. Si la finalidad de establecer esta regla especial es la de evitar supuestos fraudulentos (se constituye como una norma antifraude), es difícil concretar en este caso cuál ha sido el ánimo defraudatorio que existe en los comuneros (así en el caso de personas físicas que han constituido la comunidad a efectos de edificar y adjudicarse las viviendas para residencia habitual de los comuneros), por lo que debe plantearse si no resulta excesiva la rigidez de la regla especial objetiva (se presume en los supuestos señalados en el precepto) de determinación de la base imponible en operaciones vinculadas cuando no existe el ánimo de defraudar.

De otro, es cierto que considerar que se produce con la adjudicación en proporción a los derechos de cada comunero una primera entrega de bienes, en aquellos casos en que se han constituido comunidades o entidades similares por empresarios sujetos pasivos del IVA a efectos de promover edificaciones y adjudicarse una pluralidad de inmuebles que después van a ser vendidos por estos empresarios, puede resultar muy perjudicial, puesto que la posterior venta resultará con habitualidad sujeta y exenta lo que impedirá la deducción de las cuotas que se soportaron por la adjudicación. Al margen de que dichos empresarios puedan aplicar otras fórmulas jurídicas que eludan el supuesto que se examina, de no ser así podría dañarse el principio de neutralidad impositiva, dado que la finalidad de los empresarios no ha sido otra que la de construir o promover (bien es cierto que a través de una determina fórmula jurídica) para vender.

3. EXENCIONES

3.1. INTRODUCCIÓN

El legislador, mediante el artículo 68 de la Ley de Presupuestos, da nueva redacción a las exenciones reguladas en los números 6.º [servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico (AIE)] y 12.º (prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa) del artículo 20.Uno de la LIVA, así como se modifican los requisitos que deben tener las entidades o establecimientos para considerarlas de carácter social, contenidos en el apartado tercero del mismo precepto.

Estas modificaciones tienen un marcado carácter técnico, de adaptación de la norma interna a la normativa y jurisprudencia comunitarias, tal como se indica en la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos.

3.2. EXENCIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS DIRECTAMENTE A SUS MIEMBROS POR UNIONES, AGRUPACIONES O ENTIDADES AUTÓNOMAS, INCLUIDAS LAS AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO

En el artículo 20.Uno.6.º se regula la exención de los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las AIE, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al IVA que no origine el derecho a la deducción.

La exigencia del previo reconocimiento a la exención por la Administración en relación con la actividad realizada por los socios casaba mal con la normativa y jurisprudencia comunitaria, lo que hacía necesaria la adaptación de carácter técnico de la norma interna a la comunitaria, eliminando el tercero de los requisitos [antigua letra c) del precepto] que condicionaba la aplicación de la exención.

La eliminación de esta letra c) debería llevar consigo la modificación del artículo 5 del RIVA, que regula el referido reconocimiento.

De acuerdo con la nueva redacción, ahora se reducen a dos las condiciones exigidas, manteniéndose las que se recogían en las letras a) y b):

- Que los servicios prestados por uniones, agrupaciones o entidades autónomas y AIE se utilicen directa y exclusivamente en la actividad prestada a los miembros de estas entidades y sean necesarios para el ejercicio de la misma.
- Que los miembros de estas uniones, agrupaciones o entidades autónomas y AIE se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

Se mantiene también la exclusión de la exención a los servicios prestados por sociedades mercantiles, lo que podría incidir en el principio de neutralidad impositiva que preside este impuesto.

Se introducen dos modificaciones técnicas más en relación con los miembros de las entidades. El precepto exige que realicen actividades exentas, exigiéndose ahora:

- En el primer párrafo del precepto se ha eliminado el adverbio «esencialmente» y se ha añadido que las actividades realizadas por los miembros no originen el derecho a la deducción. Esto es, frente a la redacción anterior (los miembros debían ejercer «esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto»), la nueva redacción exige que «ejercen una actividad exenta o no sujeta al impuesto que no origine el derecho a la deducción».

Consecuencia de lo anterior era la necesaria adaptación del párrafo segundo. Este concretaba la noción del adverbio «esencialmente», de manera que se entendía que los miembros ejercían una actividad esencialmente exenta o no sujeta cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el impuesto no excediera del 10% del total de las realizadas.

Esta redacción ha desaparecido y ahora se permite aplicar la exención cuando, cumplido el requisito de que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda de los gastos hechos en común, su prorrata de deducción no exceda del 10% y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.

Esto supone que el legislador renuncia en estos casos al cumplimiento del requisito previsto en la letra a), aun cuando necesariamente deberán afectarse, aun cuando no sea directa y exclusivamente, a operaciones que originen el derecho a la deducción.

Además se ha sustituido la condición relativa al volumen de operaciones. Ahora se aplicará la exención cuando, además de cumplirse lo expuesto en el párrafo anterior,

la prorrata de deducción no exceda del 10%. Ello implica una notable modificación puesto que la prorrata se determina en función de las operaciones sujetas, de manera que para su cálculo se tienen en cuenta tanto las exentas como las no exentas. No se tendrán en cuenta para su cálculo las operaciones no sujetas, puesto que quedan al margen del ámbito de aplicación del IVA, lo que puede implicar que se acojan a este supuesto las entidades que realizan actividades no sujetas, por elevado que sea su volumen, siempre y cuando su prorrata de deducción no exceda del 10%. Ello puede suceder, por ejemplo, con entidades financieras, cuya prorrata es inferior a este porcentaje, pero tienen un volumen económico importante de operaciones no sujetas que haría que quedaran fuera del supuesto de exención con la redacción antigua.

Por otro lado, el precepto alude a la prorrata de deducción, sin concretar si es la del conjunto de las actividades sujetas realizadas por el empresario o profesional, o puede referirse a la de un sector diferenciado. Ello puede tener una gran trascendencia puesto que si nos decantamos por esta última opción se permitiría aplicar la exención a empresarios o profesionales que afectasen los servicios recibidos de la unión o agrupación a un sector diferenciado, lo que tiene su lógica desde el punto de vista del principio de neutralidad que preside el impuesto.

En definitiva, se mantiene la estructura de la exención, en el sentido de aplicarse cuando los miembros de las entidades realizan un porcentaje elevado de sus actividades sujetas con exención al impuesto, si bien este porcentaje ahora se calculará en función de la prorrata y no del volumen anual de sus actividades.

Resta señalar que el legislador podría haber aprovechado la ocasión para incluir la restricción a la aplicación de esta exención prevista en la norma comunitaria. El artículo 132.1 f) de la Directiva 2006/112/CE prevé la no aplicación de la exención cuando «sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia», previsión que no ha sido recibida por nuestro legislador interno, cuando el TJUE parece exigir esta incorporación [cuando menos así ha sido en relación con otros supuestos, como el previsto en la Sentencia de 14 de diciembre de 2000, asunto C-446/98 (NFJ009815), Câmara Municipal de Porto].

3.3. CONSIDERACIÓN DE ENTIDADES O ESTABLECIMIENTOS DE CARÁCTER SOCIAL

En el artículo 20.Uno de la LIVA se establece la exención de algunas operaciones cuando son realizadas por entidades o establecimientos de carácter social; son esencialmente las recogidas en los números 8.º, 13.º y 14.º.

En el apartado tercero del artículo 20 se determinaba cuándo estas entidades cumplían con aquella naturaleza, exigiendo asimismo el previo reconocimiento de su condición por parte de la Administración tributaria.

Debe recordarse que en la Directiva 2006/112/CE se regulan estas exenciones [art. 132.1, letras g), h), l), m) y n)], que «se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso» (art. 131), estableciéndose la posibilidad por parte de los Estados miembros de subordinar su aplicación al cumplimiento de una o varias condiciones recogidas en el artículo 133, como son:

«a) los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

c) estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA;

d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.»

La norma comunitaria, como vemos, permite a los Estados miembros subordinar la exención al cumplimiento de las condiciones anteriores, pero nuestra norma interna exigía además el previo reconocimiento por parte de la Administración tributaria de establecimiento de carácter social, lo que casaba mal con la normativa comunitaria en la que no se recogía esta condición, dado que el principio de neutralidad impositiva impide que actividades iguales puedan tener una tributación distinta en función del otorgamiento o no de dicho reconocimiento que, además, tenía carácter rogado. Todo ello se deduce también del conjunto de la jurisprudencia comunitaria en relación con el artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE [entre otras, Sentencias de 7 de mayo de 1998, asunto C-124/96 (NFJ006132), Comisión-España; de 7 de septiembre de 1999, asunto C-216/97 (NFJ008112), Gregg; de 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00 (NFJ013035), Kügler; de 21 de marzo de 2002, asunto C-174/00 (NFJ011964), Kennemer; de 21 de marzo de 2002, asunto C-267/00 (NFJ011965), Zoological Society of London; de 3 de mayo de 2003, asunto C-144/00 (NFJ014000), Matthias Hoffmann; de 26 de mayo de 2005, asunto C-498/03 (NFJ020126), Kingcrest; de 8 de junio de 2006, asunto C-106/05 (NFJ022504), L.u.P.], así como de la relativa a las distintas exenciones relacionadas con entidades o establecimientos de carácter social del artículo 132 de la directiva [entre otras, Sentencia de 26 de mayo de 2005, asunto C-498/03 (NFJ020126), Kingcrest y Montecello, o de 15 de noviembre de 2012, asunto C-174/11 (NFJ049278), Finanzamt Steglitz].

Esto es, con la normativa anterior, se dejaba en manos de los sujetos pasivos la aplicación de la exención, dado que, aun cuando reunieran las condiciones exigidas por el artículo 20.Tres,

si no solicitaban el reconocimiento de la exención, esta no se aplicaba, de manera que los sujetos pasivos optaban o no por solicitarla en función del posible perjuicio económico en el que podían incurrir.

No obstante, se había planteado por los sujetos pasivos la posibilidad de renunciar a la exención, cuestión que el TEAC había zanjado manteniendo la imposibilidad de ejercicio de la renuncia una vez obtenido el reconocimiento y mientras se cumpliesen el resto de las condiciones que requería el apartado tercero. Lo mismo se había puesto de manifiesto en relación con la exención prevista en el número 12.º del apartado primero. Así, entre otras, destaca la Resolución de 29 de marzo de 2006 [RG 7113/2003 (NFJ023502)], en la que se ponía de manifiesto además la naturaleza de exención netamente objetiva (en referencia a la del número 12.º, si bien ello era trasladable al resto que estamos examinando).

Dado este carácter de exenciones objetivas, recogido también por la Directiva 2006/112/CE, la Administración tributaria optó por regularizar la situación de algunas entidades que no habían solicitado la exención, al estimar que la norma comunitaria y la naturaleza de estas exenciones permitía considerar que debían aplicarse aun cuando no se hubiera ejercitado la opción por el reconocimiento de entidad de carácter social o entidad sin fin lucrativo.

Ante estas actuaciones de comprobación el TEAC en Resolución de 20 de septiembre de 2009 [RG 2147/2012, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (NFJ048545)] impide que la Administración aplicase directamente el derecho comunitario en perjuicio del interesado. Para el órgano revisor, el reconocimiento administrativo de la condición de entidad o establecimiento de carácter social previsto por artículo 20.Tres de la LIVA, sí constituye un presupuesto previo y necesario cuando es la Administración quien pretende, en contra del obligado tributario, la aplicación de las exenciones que examinamos (la resolución se refería a la prevista en el número 13.º), de modo que en tal supuesto la exención no será de aplicación si no existe el previo reconocimiento otorgado por la Administración tributaria.

Aplica por tanto el TEAC el denominado principio de efecto directo vertical ascendente de las directivas, esto es, solo el particular puede invocar la aplicación directa de las directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado. Frente a ello, en ningún caso puede la Administración tributaria pretender, al amparo de la legislación y jurisprudencia comunitarias, la aplicación de las exenciones cuando no se ha solicitado el previo reconocimiento por el obligado tributario en quien concurren requisitos objetivos y subjetivos previstos en la directiva, dado que el efecto directo «vertical ascendente» de las directivas comunitarias solo permite al particular, pero no a los Estados, invocar la aplicación directa de aquellas frente a los incumplimientos de estos al transponerlas a los ordenamientos internos (efecto «descendente»).

En definitiva, reconoce que la transposición de la directiva comunitaria a la normativa española es defectuosa, pues vuelve a reconocer que no es discutible que las exenciones que examinamos tienen naturaleza objetiva y que, por tanto, su aplicación no puede depender del previo reconocimiento por parte de la Administración tributaria del carácter social de la entidad o del establecimiento.

Sea por este pronunciamiento del TEAC o por el reconocimiento de la necesaria adaptación de la norma interna a la comunitaria, el legislador reacciona ahora modificando este apartado tercero así como la exención del número 12.º del apartado primero.

Manteniéndose los requisitos que permiten considerar a las entidades o establecimientos de carácter social, el legislador elimina los dos últimos párrafos del apartado tercero, para atribuir a la solicitud de reconocimiento de carácter social un carácter meramente potestativo por parte del sujeto pasivo que, en ningún caso, impide la aplicación de la exención cuando se reúnan las tres condiciones citadas en el apartado tercero (que tienen su fundamento, como hemos visto, en el art. 133 de la Directiva 2006/112/CE), aun cuando se atribuye al reconocimiento otorgado por la Administración una naturaleza análoga a las presunciones *iuris tantum*, puesto que la exención se aplica con independencia de la obtención de la calificación.

De esta manera, con la nueva redacción dada a este apartado tercero:

- Las entidades que cumplan los tres requisitos que se recogen en el apartado tercero [letras a), b) y c)] pueden solicitar de la Administración su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente.

Al igual que se ha indicado en la exención del número 6.º del apartado primero, también ahora se hace necesaria la adaptación de la norma reglamentaria (art. 6) a la nueva redacción del precepto legal, al igual que respecto de la exención prevista en el número 12.º que seguidamente se examina.

- La eficacia de esta calificación es vinculante para la Administración.
- No obstante, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, conforme a lo dispuesto en la LIVA (números 8.º, 13.º y 14.º del apartado primero), fundamentan la exención.
- Se reconoce finalmente el carácter objetivo de las exenciones, al indicar el legislador que las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los tres requisitos del apartado tercero [letras a), b) y c)] se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación antes referida que reconoce la Administración tributaria, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso (las previstas en la exención correspondiente en el apartado primero del art. 20 y las recogidas en este apartado tercero).

La trascendencia de la modificación que estamos examinando, al igual que la prevista en el número 12.º del apartado primero, se pone de manifiesto solo con considerar que, a partir del 1 de enero de 2013, se haya solicitado o no el reconocimiento o calificación, en el caso de cumplir las condiciones objetivas previstas en cada exención, así como las del apartado tercero, las entidades o establecimientos deberán aplicar la exención.

EJEMPLO 2

Una entidad deportiva que presta servicios relacionados con el deporte, cumpliendo las condiciones previstas en el artículo 20.Uno.13.º de la LIVA reúne también las condiciones para ser calificada como entidad de carácter social, señaladas en las letras a), b) y c) del apartado tercero del mismo artículo. La entidad está realizando unas obras de remodelación del centro que va a suponer una partida importante de IVA soportado, por lo que el órgano de dirección de la entidad que venía repercutiendo el IVA por los servicios que prestaba, optó en su día por no solicitar previamente el reconocimiento de entidad de carácter social.

Solución

Hasta el 31 de diciembre de 2012 la tributación de la entidad era ajustada a la norma nacional, puesto que al no haber optado por solicitar el reconocimiento de entidad de carácter social, no tenía la obligación de aplicar la exención. No obstante, a partir de 1 de enero de 2013, aun cuando no haya solicitado la calificación anterior, si reúne las condiciones objetivas para aplicar la exención previstas en el número 13.º del apartado primero, así como las señaladas en el apartado tercero para ser considerada como entidad de carácter social, su actividad estará sujeta y exenta, de manera que no podrá repercutir cuota alguna por sus actividades deportivas, sin que tampoco pueda deducir las cuotas soportadas afectas a las actividades exentas.

Finalmente hay que advertir que hubiera sido un buen momento para que el legislador hubiera introducido una cláusula de salvaguarda del principio de neutralidad impositiva, como la prevista en el artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE, como se ha hecho para la exención del número 12.º del apartado primero, en el sentido de que las exenciones que examinamos no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

3.4. PRESTACIONES Y SERVICIOS Y ENTREGAS DE BIENES ACCESORIAS A LAS MISMAS REALIZADAS POR ORGANISMOS O ENTIDADES QUE NO TENGAN FINALIDAD LUCRATIVA

El artículo 20.Uno.12.º de la LIVA regula la exención relativa a las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Añade el precepto que se consideran incluidos en el párrafo anterior los colegios profesionales, las cámaras oficiales, las organizaciones patronales y las federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

Los dos párrafos anteriores se mantienen por el legislador, habiéndose suprimido del tercero la condición que se requería para disfrutar de la exención como era el previo reconocimiento por el órgano competente de la Administración tributaria según el procedimiento que reglamentariamente se fijaba.

Se mantiene de dicho párrafo tercero que «la aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de la competencia».

Esto es, para el legislador español la aplicación de la exención, hasta la reforma operada por la Ley de Presupuestos, era una exención rogada, de manera que solo disfrutaban de ella quienes previamente habían solicitado el reconocimiento por el órgano de la Administración tributaria competente.

Ahora bien, como hemos expuesto en el epígrafe anterior, la exigencia de una previa solitud casaba mal con la normativa y jurisprudencia comunitaria, y el TEAC había reaccionado reconociendo la naturaleza objetiva de la exención. Todo ello lo ha solucionado el legislador nacional eliminando la necesidad del previo reconocimiento por parte de la Administración tributaria.

A diferencia de las exenciones a las que resulta de aplicación el apartado tercero, en esta que examinamos, si bien tampoco se exige ahora el previo reconocimiento, no precisa del cumplimiento de los requisitos o condiciones estipuladas en las letras a), b) y c) del citado apartado, puesto que es el párrafo primero del número 12.º el que determina estas condiciones, objeto de una amplia jurisprudencia del TS [entre otras Sentencias de 15 de abril de 2008, recurso 5851/2002 (NFJ035786); de 19 de noviembre de 2008, recurso 5532/2005 (NFJ031410); de 15 de julio de 2009, recurso 9686/2003 (NFJ035786); de 30 de noviembre de 2009, recurso 4467/2003 (NFJ036823); de 22 de marzo de 2010, recurso 7106/2004 (NFJ038874); de 24 de marzo de 2011, recurso 4350/2007 (NFJ042635)].

EJEMPLO 3

Un colegio profesional lleva a cabo actividades encaminadas a la consecución de sus finalidades específicas, no percibiendo de sus colegiados para sufragarlas más que las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Solución

A partir de 1 de enero de 2013, aun cuando no haya solicitado el reconocimiento de la Administración tributaria, las actividades realizadas por el colegio profesional que cumplan los requisitos previstos en el número 12.º estarán sujetas y exentas, no generando el derecho a deducir por las cuotas soportadas afectas a estas actividades.

Al igual que ocurría con todas las entidades o establecimientos de carácter social, en relación con las exenciones por las actividades que realizan, también en esta del número 12.º va a suponer un cambio importante en la tributación de las entidades sin finalidad lucrativa, puesto que la exención ya no se aplicará en función de que el sujeto pasivo opte o no a ella, siendo de aplicación siempre que se cumplan las condiciones previstas en el precepto.

Al igual que también ocurre con las actividades examinadas en el epígrafe anterior, queda claro que la exención será aplicable respecto de las actividades llevadas a cabo por las entidades sin finalidad lucrativa o entidades o establecimientos de carácter social que cumplan las condiciones previstas en las respectivas exenciones, pero quedarán sujetas y no exentas por el resto de las actividades que realicen que, quedando englobadas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no se encuentren exentas, lo que implicará como regla general la existencia de sectores diferenciados de la actividad, aquel en el que se engloban las actividades exentas, y el de las no exentas, con la dificultad que entraña la gestión del impuesto en relación con las cuotas soportadas deducibles afectas a uno u otro sector, o a ambos.

EJEMPLO 4

Un colegio profesional de arquitectos realizará actividades sujetas y no exentas por su actividad de visado de proyectos, venta de libros o artículos, etc.; mientras realizará actividades exentas por aquellas en las que cobrando exclusivamente las cotizaciones fijadas en los estatutos se realizan directamente a los miembros colegiados, y no tengan finalidad lucrativa, esto es, se realicen cumpliendo las condiciones establecidas en el número 12.º del apartado primero del artículo 20.

Otro tanto ocurrirá con un establecimiento de carácter social que realice actividades deportivas exentas del número 13.º del apartado primero por concurrir las condiciones previstas en este número así como en el apartado tercero. Sin embargo realizará actividades sujetas y no exentas por la venta de material deportivo, cafetería, etc.

3.5. LIMITACIÓN DE LA EXENCIÓN RELATIVA A LAS SEGUNDAS Y ULTERIORES ENTREGAS DE EDIFICACIONES EN LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

En el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA se regula la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

En la letra A) de este precepto se recoge el concepto de primera entrega, la delimitación de los terrenos donde estén enclavadas las edificaciones a los que se aplica la exención, y la exclu-

sión del concepto de primera entrega de las transmisiones no sujetas en virtud del artículo 7.1.º de la LIVA.

Además, en esta letra A) se recogen tres supuestos en los que la exención no se aplicará. El primero de ellos [letra a)] se refiere a las operaciones de arrendamiento financiero, de manera que la exención no se aplica a las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero, considerando a estos efectos que, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador, se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

El supuesto que se acaba de citar se mantiene con la misma redacción que tenía anteriormente, pero el legislador añade ahora, con vigencia a partir de 1 de enero de 2013, una condición temporal para que se aplique la exclusión de la exención: «los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años».

La LIVA no delimita las condiciones que debe reunir el contrato para ser calificado de arrendamiento financiero y, ante esta ausencia, debíamos acudir a la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito. De acuerdo con su apartado primero «tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas a que se refiere el número 2 de esta disposición. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario. Cuando por cualquier causa el usuario no llegue a adquirir el bien objeto del contrato, el arrendador podrá cederlo a un nuevo usuario, sin que el principio establecido en el párrafo anterior se considere vulnerado por la circunstancia de no haber sido adquirido el bien de acuerdo con las especificaciones de dicho nuevo usuario».

Al haber sido derogados los apartados 2 a 7 de esta disposición, las condiciones a reunir por estos contratos, desde el punto de vista financiero, se reducen a las exigidas en el párrafo anterior, en donde nada se alude a la duración del contrato, o la naturaleza de las cuotas y su composición, etc. Si está claro que se exige:

- Deben tener por objeto exclusivo la cesión de uso de bienes muebles o inmuebles.
- Se adquieren por el arrendador con dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario.
- La contraprestación consiste en el abono periódico de unas cuotas.
- Los bienes deben quedar afectados por el usuario a la actividad económica que realiza.
- El contrato incluirá siempre una opción de compra, a su término, en favor del usuario.

Como sabemos, algunas de las condiciones que venían recogidas en los apartados 2 a 7 de esta disposición adicional fueron trasladadas al artículo 115 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Al margen de la polémica sobre si estas condiciones debían exigirse también en materia de IVA, la problemática que se planteaba en este impuesto venía condicionada por el ejercicio anticipado de la opción de compra.

El precepto de la LIVA que examinamos equipara el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador con el ejercicio de la opción de compra, dado el carácter del citado compromiso. Ahora bien, se planteó si este compromiso se podía equiparar al ejercicio de la opción anticipada de compra, señalando parte de la doctrina que tenía un mismo sentido económico, en cuanto este ejercicio anticipado resulta inherente a la propia naturaleza de estos contratos.

Tanto el TEAC [entre otras Resoluciones de 11 de julio de 1996, RG 6863/1995, y de 27 de julio de 2005, RG 3700/2004 (NFJ021638)] como la DGT [así en Consultas V2620/2007 de 4 de diciembre (NFC028270), V0035/2010 de 18 de enero (NFC037173) y V1726/2012 de 7 de agosto (NFC027430)] habían mantenido que la exclusión a la exención contenida en la letra a) del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA resultaba procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar al término del contrato de arrendamiento financiero. En el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada a su término tenía lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la referida exclusión no era aplicable, estando la entrega de la edificación sujeta pero exenta de IVA. En este mismo sentido se habían pronunciado también algunos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) [como el de Madrid en Sentencia de 23 de enero de 2004, recurso 321/2001 (NFJ016545), en la que se indicaba que «Es cierto que el citado precepto no establece un plazo para esas entregas efectuadas en el ejercicio de la opción de compra pero es evidente que dentro de la interpretación sistemática de las leyes tributarias no puede obviarse que ese ejercicio de la opción de compra se realiza al final del plazo previsto contractualmente y si se anticipa tres años, tal como sucedió en el presente caso, no se está produciendo el supuesto previsto para la exención, al no poder ser considerado entonces como un contrato de arrendamiento financiero, por no cumplirse, con la cancelación anticipada, uno de los requisitos previstos para dichos contratos. Ello con independencia de que al efectuarse la cancelación anticipada se hiciese frente a las cuotas pendientes de amortización, ya que dicho pago no altera el incumplimiento de uno de los requisitos del contrato». En sentido análogo la Sentencia de 22 de septiembre de 2009, recurso 268/2006 (NFJ038412)].

Frente a ello, el TS [Sentencias de 14 de julio de 2010, recurso 5415/2005 (NFJ039890), y de 11 de junio de 2012, recurso 6955/2009 (NFJ048125)] declara que cuando el artículo 20.Uno.22.º de la LIVA establece la excepción a la exención, no está exigiendo que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo y, por ello, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos. Por tanto, la entrega de las edificaciones estará sujeta al IVA, y no al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO). Añade el TS que mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, pues este no solo termina por el transcurso de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo. El TEAC, en acatamiento de la jurisprudencia del TS, llegó a modificar su postura, manteniendo la misma tesis que el órgano jurisdiccional supremo [Resolución de 15 de noviembre de 2012, RG 2172/2010 (NFJ049288)].

El nuevo párrafo incluido por el legislador parece eliminar toda polémica anterior, al establecer una duración mínima para estos contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles de diez años y mantener, como se ha expuesto, el que incluya una opción de compra a su término. No obstante, con el fin de evitar posibles interpretaciones jurisprudenciales, hubiera sido deseable que se hubieran incluido en la LIVA las condiciones de la Ley 26/1988, o las del artículo 115 del TRLIS.

Solo el compromiso de ejercicio de la opción de compra a la finalización del contrato supondrá que en ese momento se produzca el devengo de la entrega de bienes, de manera que los gastos o intereses financieros de las cuotas pendientes de abonar quedarán excluidos de la base imponible, de acuerdo con el artículo 78.Dos de la LIVA.

4. LUGAR DE REALIZACIÓN

4.1. INTRODUCCIÓN. ORIGEN DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LAS NUEVAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN

Por Ley 2/2010, de 10 de marzo, con vigencia a partir de 1 de enero de 2010, se introdujeron importantes cambios en el IVA en relación con las reglas de localización de las prestaciones de servicios, dándose nueva redacción a los trascendentales artículos 69 y 70 de la LIVA, fruto de la obligación de transposición de la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, que modificó en esta materia a la Directiva 2006/112/CE.

Recordemos que a través de la anterior modificación legislativa se estableció una doble regla general para localizar las prestaciones de servicio, en función de la condición del destinatario. Así, tal como se indicaba en la directiva comunitaria, en lo que respecta a la prestación de servicios a sujetos pasivos, la norma general de determinación del lugar de prestación debe atender al lugar en que esté establecido el destinatario de los servicios, en lugar de aquel donde esté establecido el proveedor. A efectos de determinar las normas sobre el lugar de la prestación de servicios y de minimizar las posibles cargas para las empresas, los sujetos pasivos que tengan también actividades no gravadas deben ser tratados como sujetos pasivos con respecto a todos los servicios que se les presten. De igual modo, las personas jurídicas que, sin tener la condición de sujeto pasivo, están identificadas a efectos del IVA, deben considerarse como tales. De acuerdo con las normas generales, estas disposiciones no deben hacerse extensivas a las prestaciones de servicios recibidos por un sujeto pasivo para uso personal propio o de su personal.

Cuando los servicios se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, la norma general debe seguir siendo que el lugar de la prestación de servicios es aquel en el que el proveedor tenga establecida la sede de su actividad económica.

No obstante, en algunos casos, las normas generales por las que se determina el lugar de la prestación de servicios tanto a sujetos pasivos como a quienes no tienen la condición de sujeto pasivo no son aplicables y, en su lugar, deben aplicarse determinadas excepciones. Estas deben partir, en términos generales, de los actuales criterios y reflejar el principio de imposición en el lugar de consumo, evitando imponer cargas administrativas desproporcionadas a determinados operadores.

Entre estas excepciones se recogió la relativa al arrendamiento a corto plazo de los medios de transporte, estableciéndose ya en la Directiva 2008/8/CE que la regla que entraba en vigor el 1 de enero de 2010 tendría una aplicación transitoria, de forma que, a partir de 1 de enero de 2013, entraría en vigor una nueva redacción.

La disposición transitoria tercera de la Ley 2/2010 ya preveía también esta transitoriedad, de manera que el legislador expresó ya la redacción de la regla de localización de estos servicios a partir de 1 de enero de 2013.

4.2. ARRENDAMIENTO A CORTO PLAZO DE MEDIOS DE TRANSPORTE

En el artículo 70.Uno.9.º de la LIVA se recoge la regla especial de localización para estos servicios, siempre considerando que, para los restantes supuestos de arrendamiento de medios de transporte no recogidos en ella aplicaremos las reglas generales contenidas en el artículo 69.Uno y Dos de la LIVA.

Hasta el 31 de diciembre de 2012, conforme a esta regla especial se localizaban en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte, cuando estos se ponían efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio. Con esta redacción, la regla se aplicaba a todo destinatario, con independencia de la condición que pudiera reunir (ya fuera empresario o profesional o un consumidor final). Por otro lado, esta regla especial solo era de aplicación respecto de las operaciones consistentes en arrendamiento a corto plazo de los medios de transporte.

De acuerdo con la redacción vigente a partir de 1 de enero de 2013, los servicios de arrendamiento de medios de transporte tributarán en el territorio de aplicación del impuesto en los siguientes casos:

- a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio. Esto es, se mantiene la regla existente hasta ahora para este tipo de arrendamientos, cualquiera que sea la condición del destinatario, empresario o profesional actuando como tal o no empresario o profesional actuando como tal (consumidor final).

EJEMPLO 5

Un empresario establecido en Logroño alquila cuatro vehículos por un plazo de una semana, poniéndolos a disposición de los destinatarios en esta localidad. Uno es para un empleado de un empresario establecido en Francia que ha venido a España para resolver algunas

.../...

.../...

cuestiones relacionadas con prestaciones de servicios que aquel empresario realiza para otros empresarios españoles. El segundo es alquilado a un particular italiano que ha venido de vacaciones para visitar las distintas bodegas riojanas. El tercero se arrienda a un arquitecto profesional español establecido en Burgos que necesita el vehículo porque se ha averiado el de su propiedad, y debe visitar unas obras que dirige en una bodega riojana. El cuarto es alquilado a un matrimonio residente en Estados Unidos de vacaciones por las tierras riojanas.

Solución

En todos los casos las prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento de los medios de transporte se entenderán localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo el empresario arrendador repercutir el IVA español al tipo general, incluso para el alquiler al empresario francés, a pesar de que le pueda suministrar el NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa, por cuanto esta regla especial del artículo 70.Uno.9.º prima sobre la general contenida en el artículo 69.Uno.1.º, ambos de la LIVA.

- b) Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio. Esta es la novedad que se introduce con la redacción vigente a partir de 1 de enero de 2013. Ahora bien, esta regla especial debe conjugarse con la cláusula de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA (que recoge la opción otorgada a los Estados miembros por el art. 59 bis de la Directiva 2006/112/CE, si bien debemos manifestar que puede considerarse no ajustada la norma española a la comunitaria respecto de lo efectuado por el legislador español en relación con los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla), conforme a la que se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios de arrendamiento de medios de transporte cuando, conforme a las reglas de localización previstas en el artículo 70.Uno.9.º no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio. Por ello, de todo ello, podemos distinguir los siguientes supuestos:
1. Si el destinatario es empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto, en el territorio comunitario IVA, Canarias, Ceuta o Melilla, aplicaremos siempre la regla general de localización de los servicios, prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, esto es, se localizará en sede del destinatario.

EJEMPLO 6

El empresario anterior, establecido en Logroño, alquila un vehículo automóvil, por un plazo de tres meses, a un empresario establecido en Bélgica que se encuentra realizando la instalación de una maquinaria para un empresario establecido en La Rioja, para lo que precisa de la utilización del vehículo que alquila. Ambos empresarios, el español y el belga, tienen atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias el correspondiente NIF a efectos de IVA.

Solución

En este supuesto la operación se localizará en Bélgica, por lo que el empresario riojano expedirá factura sin repercutir IVA, haciendo constar los NIF a efectos de IVA de ambas partes, debiendo declararse la operación en el modelo 349, ya que se trata de una prestación de servicios intracomunitaria. La operación tributará en Bélgica, y como el empresario español no se encuentra establecido en dicho Estado miembro (y sí lo está su establecimiento permanente que no participa en la prestación de servicios) se producirá en dicho Estado miembro la regla de inversión del sujeto pasivo. Si el empresario español tuviera un establecimiento permanente que hubiese participado en la operación, de acuerdo con las condiciones previstas en el artículo 84.Dos (o análogo de la legislación belga) y el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011/UE del Consejo, de 15 de marzo, no tendría lugar la regla de inversión del sujeto pasivo, debiendo repercutirse el impuesto belga y declarándolo en ese Estado miembro el establecimiento permanente que el empresario español tiene en él.

2. Si el destinatario es empresario o profesional establecido fuera de los territorios anteriores (esto es, fuera de la Unión Europea o en territorios terceros del resto de los Estados miembros), se localizará en principio la operación en sede del destinatario, salvo que la utilización o explotación efectivas se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, en cuyo caso, tributarán en este por IVA.

EJEMPLO 7

Un empresario establecido en Argentina acude a España, donde alquila a un empresario establecido en Logroño un vehículo automóvil por un plazo de dos meses, acreditándose la residencia en Argentina.

.../...

.../...

Solución

La operación tributará: si la utilización o explotación efectiva del vehículo se produce en el territorio de aplicación del impuesto por el IVA español al tipo general del impuesto. En caso de acreditarse que la utilización o explotación efectiva no se va a tener lugar en el territorio de aplicación del impuesto (por cualquier medio de prueba admitido en derecho), la operación tributará en sede del destinatario. En este último caso el empresario español no repercutirá IVA, al localizarse fuera del territorio de aplicación del impuesto, y la operación generará el derecho a deducir las cuotas soportadas en España.

3. Si no tiene la condición de empresario o profesional actuando como tal:
 - 3.1. Si se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto, se localizará la operación en este territorio.
 - 3.2. Si no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto, pero se encuentra localizado en el territorio comunitario de otro Estado miembro, en Canarias, Ceuta o Melilla, se localizará la operación en sede del destinatario. Esta regla especial del artículo 70.Uno.9.º prima sobre la general del artículo 69.Uno.2.º (B2C: sede del prestador), lo que implicará que en este supuesto la gestión del impuesto puede conllevar una gran dificultad, dado que como el destinatario no es empresario o profesional, no se producirá la regla de inversión en el Estado miembro de destinatario.
 - 3.3. Si no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto, y se encuentra establecido, domicilio o con residencia habitual fuera del territorio comunitario de los Estados miembros (un país tercero o un territorio tercero de otro Estado miembro excluido de la armonización IVA, con excepción de Canarias, Ceuta o Melilla) se localizará la operación en sede del destinatario; salvo que la utilización o explotación efectiva se produzca en el territorio de aplicación del impuesto, en cuyo caso tributará en este por IVA. Esta regla, al igual que la anterior, no son sino el resultado de transponer lo dispuesto en el artículo 56.2, párrafo primero, en relación con el artículo 59 bis, ambos de la Directiva 2006/112/CE en la redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, al establecer el primero que el lugar de prestación de servicios de arrendamiento, excepto el arrendamiento a corto plazo, de un medio de transporte a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el destinatario esté establecido o domiciliado o resida habitualmente; y el segundo la posibilidad otorgada a los Estados miembros para que tributen las operaciones en su territorio cuando la utilización o explotación efectiva se produzca en él.

EJEMPLO 8

Un empresario establecido en Vigo (Pontevedra) alquila vehículos por un plazo de tres meses a las siguientes personas físicas residentes, con domicilio habitual o establecidas en Portugal, islas Canarias, Tui (Pontevedra) y Chile. Todas acreditan su residencia en los territorios señalados.

Solución

En relación con las operaciones realizadas con particulares de Portugal y de las islas Canarias, las operaciones tributarán en dichos territorios, para lo que el empresario español deberá dar cumplimiento a la tributación en ellos, liquidando los impuestos correspondientes. Una opción a esta posibilidad sería instrumentar los contratos de forma que se consideraran a corto plazo, pero ello puede suponer una gran complejidad y, sobre todo, una actuación que podría implicar un fraude fiscal, dadas las reglas contenidas en los artículos 38 a 40 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011/UE.

La operación realizada con el particular establecido en Tui tributará en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo repercutir IVA al tipo general.

Finalmente, respecto de la operación con el particular chileno, deberemos distinguir: si la utilización o explotación efectiva se produce en el territorio de aplicación del impuesto la operación tributará por IVA al tipo general; en otro caso tributará en sede del destinatario, Chile, siendo operación que genera el derecho a la deducción del impuesto soportado, de acuerdo con el artículo 94 de la LIVA.

- 3.4. No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal (cualquiera que sea el lugar donde se encuentre establecido este destinatario) tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando estas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio. Se recoge así la previsión contenida en el artículo 56.2, párrafo segundo de la Directiva 2006/112/CE, sin distinguir entre establecidos, con residencia o domicilio dentro de la comunidad o fuera de la misma, por lo que en estos casos, no deberemos acudir a la cláusula de cierre prevista en el artículo 70.Dos, dado que por la regla especial del artículo 70.Uno.9.º siempre tributarán en el territorio de aplicación del impuesto.

EJEMPLO 9

Un empresario establecido en Vigo arrienda un velero, desde el 1 de junio hasta el 31 de septiembre, a una persona física no empresaria o profesional establecida y con residencia en la localidad fronteriza de Viana do Castelo (Portugal), lindante con Galicia, para disfrutar del velero durante toda la época estival y recorrer tanto las costas gallegas como las portuguesas. El velero se encuentra fondeado en el puerto de Vigo, que es donde se pone a disposición de la persona arrendataria.

Solución

La operación se entenderá localizada en el territorio de aplicación del impuesto, ya que la duración del contrato es superior a 90 días (para embarcaciones se entiende que el contrato de arrendamiento es a largo plazo cuando supere este plazo, frente al resto de medios de transporte que es de 30 días) y el velero se pone a disposición de la persona arrendataria en este territorio. El empresario español deberá repercutir el impuesto al tipo general. Ello resultará más ventajoso para la persona destinataria cuando el tipo impositivo en España sea inferior al de Portugal, como ocurre actualmente.

Debe advertirse que se mantienen vigentes, sin haber sufrido cambio alguno:

- La regla de cómputo del contrato a corto plazo y a largo plazo. En general será a corto plazo cuando no sea superior a 30 días, excepto para el caso de embarcaciones que se eleva a 90 días.
- Se mantienen todas las reglas establecidas en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo, en sus artículos 38 a 40.

Al final de este artículo (Anexos) se incluye un cuadro-resumen sobre la localización de estas operaciones.

5. DEVENGO EN OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

5.1. PRECEPTOS OBJETO DE MODIFICACIÓN. ANTECEDENTES DE LA REFORMA

Con efectos desde el 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida, se modifica el artículo 75 de la LIVA en un doble sentido:

- Se incluye un nuevo párrafo tercero en el número 7.º del apartado Uno, de manera que el anterior párrafo tercero pasa a ser el cuarto.
- Se incluye un nuevo número, el 8.º, al apartado Uno.

Ambas modificaciones hacen referencia a las denominadas entregas intracomunitarias de bienes (EIB). Se trata de entregas de bienes cuyo lugar de realización es el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con el artículo 68.Dos.1.º de la LIVA, dado que el transporte de las mercancías comienza en este territorio. Existe, por tanto, hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto y, como el legislador comunitario ha previsto que el tráfico de bienes intracomunitario entre empresarios tribute en destino, originando en el Estado miembro de llegada el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes (AIB), en el Estado miembro de salida en el que, como se ha indicado, existe entrega de bienes, debemos declarar la exención plena de acuerdo con los artículos 25 y 94.Uno.1.ª de la LIVA.

Estamos pues ante la determinación del devengo en EIB, estableciéndose una regla general en el número 8.º y una regla especial en el número 7.º.

El legislador modifica exclusivamente el artículo 75, relativo al devengo en operaciones interiores, en donde se ubican las entregas intracomunitarias de bienes. No obstante, hemos de advertir que en el artículo 76, al regular el devengo de las AIB, se advierte que en estas el IVA se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares de conformidad con el anterior artículo 75, con la excepción prevista para los pagos anticipados, que no rige en AIB. En este mismo sentido, en el artículo 68 de la Directiva 2006/112/CE se establece que el impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la AIB, y esta se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro; y en el artículo 69 se dispone que «para las AIB, 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».

El fundamento de la reforma lo encontramos en la Directiva 2010/45/UE, del Consejo, de 13 de julio, sobre normas de facturación, que da nueva redacción a determinados artículos de la Directiva 2006/112/CE. En el considerando 3 de la Directiva se manifiesta por el legislador comunitario que «procede clarificar las normas relativas a la exigibilidad del IVA que grava las EIB y las AIB, a fin de garantizar la uniformidad de la información presentada en los estados recapitulativos y la oportunidad del intercambio de información realizado a través de esos estados. Resulta oportuno, además, que las entregas continuas de bienes de un Estado miembro a otro durante un periodo que exceda de un mes natural deban considerarse efectuadas al término de cada mes natural». Por ello, se da nueva redacción a los artículos 64.2, 66 c), 67 y 69 de la directiva, adecuando estos preceptos a las nuevas reglas de expedición de facturas en estas operaciones, esencialmente, y por lo que se refiere a las operaciones que ahora examinamos, las recogidas en el artículo 222.

Las novedades relativas a las obligaciones de facturación se examinan con posterioridad, y basta indicar ahora que el legislador interno ha unificado para todas las operaciones en las que

existe la obligación de expedir factura el plazo de emisión de estos documentos, estableciendo una misma regla general.

5.2. REGLA GENERAL DEL DEVENGO EN LAS ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS DE BIENES COMPRENDIDAS EN EL ARTÍCULO 25 DE LA LIVA

En este precepto de la LIVA se regulan las exenciones en las entregas de bienes destinados a otros Estados miembros, recogiendo en sus tres números las EIB propiamente dichas, las entregas de medios de transporte nuevos efectuadas por empresarios ocasionales del artículo 5.Uno e), y las transferencias o autoconsumos intracomunitarios de bienes definidos en el artículo 9.3 de la LIVA.

Ahora, en el artículo 75.Uno.8.º se recoge la determinación del devengo de estas operaciones, excluidas aquellas a las que se refiere el número 7.º (regla especial), estableciéndose una regla general, la de la fecha de emisión de factura, de manera que, siguiendo los dictados del artículo 67 de la Directiva 2006/112/CE, el devengo en las EIB del artículo 25 de la LIVA se producirá:

- El día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. Hemos de recordar que la obligación de emisión de factura debe ser cumplimentada en el mismo plazo, de acuerdo con el artículo 11.2 del Reglamento de Facturación, esto es, el último día del plazo de emisión de factura para todas aquellas EIB cuya expedición o transporte se haya producido en un determinado mes, será el día 15 del mes siguiente, con lo que se hace coincidir la fecha de devengo con la de obligación de expedir factura, si no se ha cumplimentado con anterioridad. En el caso de que el sujeto pasivo presente declaraciones-liquidaciones mensuales, estas operaciones deberán declararse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo mensual que comprende el citado día 15, último día para emitir la factura. En el supuesto de que la obligación de autoliquidar el impuesto sea trimestral, serán las EIB cuyo transporte se inicie en el último mes del trimestre las que se declararán en el trimestre siguiente. Otro tanto ocurrirá en relación con la declaración informativa modelo 349, cuya regla general es la presentación mensual, permitiéndose también la cumplimentación trimestral, o anual, de acuerdo con el artículo 81 del RIVA.

EJEMPLO 10

Un sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto, que presenta declaraciones-liquidaciones mensuales y declaraciones informativas modelo 349 por los

.../...

.../...

mismos periodos, transmite unas mercancías a un empresario que radica en Francia, iniciándose el transporte de las mismas el 2 de enero, llegando a la población francesa donde se encuentra el establecimiento del comprador el 3 de enero. Ambos empresarios tienen asignado NIF a efectos de IVA atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias. El empresario español decide aplicar este artículo 75.Uno.8.º, párrafo primero de la LIVA.

Solución

La factura la expide el día 15 de febrero, por lo que el devengo tendrá lugar en esta fecha, aun cuando el transporte o expedición de los bienes se iniciara el 2 de enero. La operación se incluirá en la declaración-liquidación modelo 303 correspondiente al mes de febrero, a presentar hasta el 20 de marzo. También se incluirá la operación en la declaración en el modelo 349 del mes de febrero, a presentar dentro del plazo anterior.

- Si con anterioridad a esta fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo se producirá en la fecha de expedición de la factura. En este caso, se adelanta la fecha del devengo, haciéndola coincidir con la de emisión o expedición de la factura, como consecuencia lógica de esta regla general. Esta regla puede provocar diferencias en relación con la anterior. En el supuesto de que la factura sea expedida en el mismo mes en que se inicia el transporte de los bienes, el devengo se producirá en dicha fecha y la operación tendrá reflejo en la declaración-liquidación correspondiente a este mes si el sujeto pasivo presenta autoliquidaciones mensuales. Si la factura se expide entre el día 1 y el 14 del mes siguiente a aquel en que se inicia el transporte, las conclusiones serán análogas a las expuestas en el punto anterior.

EJEMPLO 11

Un sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto, que presenta declaraciones-liquidaciones mensuales y declaraciones informativas modelo 349 por los mismos periodos, transmite mercancías a los siguientes empresarios: A) Una sociedad mercantil que radica en Dinamarca, iniciándose el transporte de las mismas el 3 de febrero, llegando a la población danesa donde se encuentra el establecimiento del comprador el 5 de febrero. El empresario español emite factura electrónica con fecha 7 de enero, remitida el mismo día al empresario adquirente. B) Una sociedad mercantil alemana, iniciándose el transporte el día 8 de febrero, llegando a la ciudad alemana donde radica el adquirente

.../...

.../...

el 10 de febrero. La factura electrónica es expedida por el empresario español con fecha 2 de marzo, remitida el mismo día al adquirente.

Todos los empresarios tienen asignado NIF a efectos de IVA atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias.

Solución

- A) Por la operación cuyo transporte se inicia el 3 de febrero, expidiéndose la factura el día 7, el devengo se producirá en esta última fecha. Por tanto, la operación se declarará en la autoliquidación modelo 303 del mes de febrero, así como en la declaración recapitulativa modelo 349 de este mismo mes, ambas a presentar hasta el día 20 de marzo.
- B) En relación con la operación cuyo transporte se inicia el día 8 de febrero, expidiéndose la factura el 2 de marzo, el devengo se producirá en esta última fecha, por lo que se incluirá en la declaración-liquidación modelo 303 y en la declaración recapitulativa modelo 349 de este mismo mes, a presentar hasta el día 20 de abril.

Se pretende con ello, como señala el legislador comunitario, garantizar la uniformidad de la información presentada en los estados recapitulativos y la oportunidad del intercambio de información realizado a través de esos estados, por medio de unas reglas de concreción del devengo comunes en todo el ámbito territorial comunitario.

5.3. TRANSFERENCIAS DE BIENES DEL ARTÍCULO 9.3 DE LA LIVA

Como se ha indicado, el artículo 75.Uno.8.º se refiere a las EIB recogidas en el artículo 25, ambos de la LIVA. En este último precepto se alude también a las transferencias o autoconsumos intracomunitarios de bienes del artículo 9.3 de la LIVA.

Por tanto, en principio, hemos de considerar que la regla general anterior es aplicable a estos supuestos. Así lo establece también la directiva comunitaria en su artículo 67, párrafo primero, al indicarse que en el caso de 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».

Sin embargo, el legislador nacional no ha derogado el número 6.º del apartado Uno del artículo 75 de la LIVA, en el que se establece que «en las transferencias de bienes a que se refiere el artículo 9, número 3.º de esta ley (el devengo se producirá) en el momento en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes en el Estado miembro de origen».

Esperemos que ello no constituya más que un olvido del legislador que se corrija en el plazo más breve y que, mientras tanto, la DGT emita la correspondiente interpretación adecuada, que no es otra que la de aplicar a estos casos el supuesto previsto en el número 8.º, que resulta más favorable para el sujeto pasivo. Aun cuando se podría considerar que el número 6.º constituye una regla especial sobre la general del número 8.º y que, por tanto, prima en la aplicación de la norma la primera, no podemos obviar que nos encontramos ante un precepto comunitario más favorable al sujeto pasivo que el interno, que tiene, en caso de incorrecta transposición, un carácter de aplicación directo, dada la claridad de su redacción y el mandato que en él se recoge, por lo que debemos esperar que no plantee conflictos entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos. El legislador comunitario ha querido establecer una regla de concreción del devengo, con la finalidad expuesta, aplicable a la generalidad de las operaciones que integran las EIB.

EJEMPLO 12

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, con obligación de presentar declaraciones-liquidaciones y declaraciones recapitulativas mensuales, tiene un establecimiento permanente en Portugal. Con fecha 4 de enero se inicia la expedición o transporte de mercancías, llegando a Portugal el día 5 de enero. La factura electrónica es expedida por el establecimiento español con fecha 15 de febrero y remitida al establecimiento portugués el mismo día.

Ambos establecimientos cuentan con NIF a efectos de IVA otorgado por las respectivas Administraciones tributarias.

Solución

Si bien con la dicción del número 6.º del apartado Uno del artículo 75 de la LIVA el devengo se produciría el día 4 de enero; entendemos aplicable el número 8.º del mismo apartado y, por tanto, el devengo se produce el 15 de febrero, debiéndose declarar la operación tanto en la declaración-liquidación modelo 303 como en la declaración recapitulativa modelo 349 de este mes, a presentar hasta el día 20 de marzo.

5.4. SUMINISTROS DE TRACTO SUCESIVO O CONTINUADO INTRACOMUNITARIOS

Frente a la regla general anterior de las EIB, el legislador comunitario establece una especial para los contratos de suministro de bienes intracomunitarios de tracto sucesivo o continuado cuando concurren unas circunstancias especiales, coincidentes con las de la regla especial de los

suministros continuados en operaciones interiores. Nuestro legislador interno incluye esta regla especial en el número 7.º del apartado Uno del artículo 75, puesto que en él se recoge también la misma regla en relación con suministros interiores.

El establecimiento de esta regla especial para los arrendamientos, suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado que se califiquen como operaciones interiores, se debió al abuso o fraude que podía darse en este tipo de operaciones. Si bien ya con anterioridad se podía plantear que la regla especial era de aplicación también a las EIB, el legislador comunitario despeja toda duda y extiende ahora esta regla especial a estas operaciones intracomunitarias, a fin de que el trato fiscal sea análogo, de acuerdo con el principio de neutralidad impositiva que debe presidir el impuesto, si bien reduce el plazo para que se produzca el devengo a periodos mensuales, frente a los anuales que resulta de aplicación para las operaciones interiores.

En cuanto al ámbito objetivo de esta regla especial, se aplicará a los suministros continuados o de tracto sucesivo de bienes que constituyan EIB en los dos casos siguientes:

- EIB propiamente dichas, esto es, aquellas entregas de bienes expedidos o transportados por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del Reino de España o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del Reino de España; excluyéndose las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas AIB no estén sujetas al IVA en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14.Uno y Dos de la LIVA y las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección regulado en el Capítulo IV del Título IX.
- Las entregas de bienes comprendidas en el artículo 9.3.º (transferencias o autoconsumos intracomunitarios) a las que resultaría aplicable la exención del punto anterior si el destinatario fuese otro empresario o profesional.

Como vemos quedan al margen de esta regla especial las entregas de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares a los que se considera empresarios de acuerdo con el artículo 5.Uno e) de la LIVA por realizar estas operaciones singulares. Se atribuye a estas personas el carácter de empresarios excepcionalmente por las operaciones aisladas que realizan, por lo que la propia naturaleza individual de las mismas les excluye de la aplicación de esta regla especial.

Las condiciones objetivas requeridas para aplicar esta regla especial de determinación del momento en que se produce el devengo son las siguientes:

- Que se trate de suministros de bienes continuados o de tracto sucesivo.
- En cuanto al precio:
 - Que no se haya pactado.
 - O, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad.
 - O su exigibilidad se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural. En relación con esta condición o la anterior, como sabemos, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado el devengo se identifica con el momento en que resulte exigible el precio, por lo que resulta sencillo aplicar esta regla especial y retrasar el momento del devengo a interés de las partes, pues basta con que el precio sea exigible un momento muy tardío en relación con aquel en que tiene lugar la puesta a disposición de los bienes.

Cumpléndose estas condiciones, el devengo de las EIB anteriores se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

La única diferencia entre este supuesto y el aplicable a las operaciones es, como se ha indicado, la reducción del plazo en que se produce el devengo. En las operaciones de tracto sucesivo o continuado interiores (incluidas también las prestaciones de servicios intracomunitarias) el devengo se produce el 31 de diciembre de cada año; mientras que en las EIB, el devengo se produce el último días de cada mes; ambas por la parte proporcional del periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Recordemos finalmente que se mantiene la exclusión en la aplicación de esta regla especial para las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, cuyo devengo, de acuerdo con el artículo 75.Uno.1.º, párrafo segundo, se produce cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

EJEMPLO 13

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, que presenta las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones recapitulativas mensualmente, ha concertado un contrato de suministro de papel con un empresario establecido en Francia dedicado a la edición y publicación de libros. En las condiciones contractuales se ha pactado

.../...

.../...

que el suministro de papel se efectuará de acuerdo con las necesidades del adquirente, facturándose las ventas trimestralmente. Para ello el empresario español remitirá al francés una propuesta de liquidación en los quince primeros días siguientes a cada trimestre natural, dando el visto bueno el comprador en la segunda quincena del mes natural siguiente a cada trimestre. El importe resultante será exigible el día 1 del segundo mes natural siguiente a cada trimestre natural. Los precios se han fijado de manera explícita en función de la calidad del papel y del volumen de ventas trimestrales. El contrato tiene vigencia a partir del 16 de enero de este año natural.

Solución

Estamos ante un contrato de suministro continuado o sucesivo, de manera que, al haberse establecido la exigibilidad del precio con una periodicidad superior al mes natural, el devengo de la operación se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente a este periodo mensual. Esto es, por las entregas que se hayan producido entre el día 16 y 31 de enero, el devengo se producirá en esta última fecha; por las entregas llevadas a cabo en los meses de febrero y marzo, el devengo se producirá respectivamente el 28 de febrero y el 31 de marzo.

Considerando exclusivamente el primer trimestre, deberán expedirse las facturas antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo (art. 11.1 del Reglamento de Facturación) por las entregas de papel que hayan tenido lugar en dicho periodo, esto es, antes del día 16 de los meses de febrero (por las entregas del mes de enero), 16 de marzo (por las de febrero) y 16 de abril (por las de marzo). Se incluirán en las declaraciones-liquidaciones y declaraciones recapitulativas correspondientes a cada uno de los meses en que ha tenido lugar el devengo.

Cuestión problemática será la concreción de la base imponible, puesto que deberá fijarse provisionalmente el último día de cada mes, puesto que si bien se conoce el precio en función de la calidad del papel, hay una variable que es el volumen de ventas de cada trimestre natural, lo que implicará que, fijándose provisionalmente, de acuerdo con el artículo 80. Seis de la LIVA, cuando se conozca definitivamente, llevará consigo su rectificación, con el incremento de las obligaciones formales que ello va a suponer para el sujeto pasivo.

5.5. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

El legislador no ha modificado el artículo 76 de la LIVA relativo al devengo del impuesto en las AIB de manera que en estas operaciones el IVA se devenga en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de la LIVA, con dos singularidades: no resulta aplicable la regla especial de los pagos anticipados recogida en el apartado segundo del artículo 75 para las operaciones interiores (tampoco

es aplicable a las EIB), y en los casos de AIB como consecuencia de transferencias o autoconsumos intracomunitarios, el devengo se produce en el momento en que se inicia la expedición o transporte de los bienes en el Estado miembro de origen.

Las reglas anteriores recogen las previsiones contenidas en el artículo 68 de la Directiva 2006/112/CE, que no ha sido objeto de modificación por el legislador comunitario. Sí se ha modificado el artículo 69, estableciéndose ahora que «para las AIB, 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».

Si bien nuestro legislador interno no recoge esta diferenciación entre devengo y exigibilidad (así en la regla de pagos anticipados se identifica devengo con el momento del cobro total o parcial, cuando ello es exigibilidad y no devengo, puesto que no ha habido todavía puesta a disposición del bien o realización del servicio; a diferencia de la Directiva que en relación con estos pagos anticipados alude a exigibilidad y no a devengo) y, por tanto, no establece una regla especial sobre exigibilidad del IVA en las AIB, está claro que tanto de la norma comunitaria como de la interna, a las AIB les aplicamos las mismas reglas sobre el devengo que las previstas para las entregas de bienes similares recogidas en el artículo 75. Aun cuando la redacción no es todo lo clara que debería ser, lo que el legislador quiere es aplicar las mismas reglas, que es lo que el legislador comunitario ha establecido en el artículo 68 de la Directiva: en una AIB el IVA se devengará en el momento en que se efectúe, y una AIB se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro.

El legislador comunitario ha pretendido, como se ha expuesto anteriormente, garantizar la uniformidad de la información presentada en los estados recapitulativos y la oportunidad del intercambio de información realizado a través de esos estados, esto es, que los momentos en que los empresarios o profesionales de los distintos Estados miembros deben informar sean coincidentes, a fin de que la gestión de esta información sea más eficiente, no dando lugar a suministros no paralelos entre los empresarios que participaban en una misma operación.

Por tanto, deberemos tener en cuenta las reglas anteriores a los efectos de concretar el devengo en las AIB.

5.6. DEVENGO Y CRITERIO DE CAJA

La Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio, modifica la Directiva 2006/112/CE, y en materia de devengo, pretende el legislador comunitario que a fin de ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los Estados miembros la opción de autorizar que el IVA se declare con arreglo a un régimen de contabilidad de caja que permita al proveedor abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando rea-

lice el pago por una entrega o prestación. Los Estados miembros deben poder implantar, de este modo, un régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja relativos a sus ingresos por IVA.

Así, el artículo 66 de la directiva permite a los Estados miembros «disponer que el IVA sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes: a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura; b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio (...)».

Debe advertirse que esta opción no ha sido ejercitada por nuestro Estado, por lo que en materia de IVA no se sigue la regla del pago en cuanto a la exigibilidad de la declaración de las cuotas devengadas, con la excepción prevista para los pagos anticipados en operaciones interiores distintas de las EIB, en las que el devengo se produce cuando se abona o cobra el importe anticipado (lo que se debería identificar con exigibilidad del impuesto, y no con devengo).

6. MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

6.1. CRÉDITOS INCOBRABLES. ARTÍCULO 80.CUATRO DE LA LIVA

Con el artículo 12.Dos de la Ley 16/2012, con vigencia a partir del 28 de diciembre de 2012, se modifica el artículo 80.Cuatro de la LIVA. En primer lugar se divide el precepto en tres letras A), B) y C), sin que ello suponga mayor rectificación en su estructura que una mayor claridad en la organización: en la letra A) se recogen las condiciones para que un crédito se considere total o parcialmente incobrable; en la letra B) se incluyen las reglas temporales o plazos para ejercitar el derecho a la modificación de la base imponible en esta causa; y en la letra C) se establecen los motivos en virtud de los cuales el sujeto pasivo debe proceder a rectificar al alza la base imponible cuando concurren las circunstancias previstas en dicha letra. Debe reiterarse que ello no supone una reorganización, ni de la redacción del precepto, ni de los distintos párrafos, que siguen guardando el orden que tenían.

La segunda modificación que el legislador lleva a cabo en este artículo 80.Cuatro supone la inclusión de un nuevo párrafo, el segundo, a la condición 4.^a recogida en la actual letra A), esto es, donde se recogen las condiciones del crédito incobrable. Esta modificación se refiere a la obligación de instar el cobro en el caso de operaciones a plazo.

A efectos de la modificación de la base imponible, se consideran operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno solo, respectivamente, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

De acuerdo con el párrafo segundo de la letra A), que se mantiene, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, el plazo de un año (o de seis meses en el caso de empresarios

o profesionales con volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año natural inmediato anterior) que exige la norma para que el crédito tenga la condición de incobrable, se computará desde el vencimiento del plazo o plazos impagados, a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible (y no desde el devengo del impuesto, que es la regla general).

El sujeto pasivo ha de instar el cobro de la deuda mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por entes públicos.

Pues bien, la novedad radica en que cuando se trate de las operaciones a plazos antes referidas, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos en la forma que se acaba de exponer, para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

El legislador, en relación con esta regla de instar el cobro de las operaciones a plazo, ha tenido un comportamiento realmente singular que puede llevar al sujeto pasivo a una confusión importante. La regla fue incluida por Ley 11/2009, desapareciendo por Real Decreto-Ley 6/2010, y volviendo a surgir con la Ley 16/2012. Esto es, el hecho de que resulte suficiente instar el cobro de uno de los plazos para proceder a modificar la base imponible en la proporción correspondiente al plazo o plazos impagados, ha estado vigente desde el 28 de octubre de 2009 hasta el 13 de abril de 2010, volviendo a estarlo a partir del 28 de diciembre de 2012. No ha estado vigente, y no era de aplicación, desde el 14 de abril de 2010 hasta el 27 de diciembre de 2012. Esperemos que el legislador no vuelva a derogarla, pues no se expusieron las razones de estas reformas legislativas en las normas a través de las cuales se efectuaron (la exposición de motivos de la Ley 16/2012 se limita a señalar que «en el ámbito de la base imponible, se dispone que, en operaciones a plazos, bastará instar el cobro de uno de los plazos para modificar aquella», mientras que en la Ley 11/2009 nada se indica, y en el Real Decreto-Ley 6/2010 se indica que «se modifica la normativa del IVA que permite a las empresas la reducción proporcional de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, flexibilizando los requisitos para recuperar el impuesto en el caso de impago de las facturas, y acortando los plazos en el caso de las empresas de menor dimensión», lo que casa mal con la desaparición de la regla que comentamos ahora). En cualquier caso, hemos de considerar bienvenida la reforma para introducir nuevamente esta regla, que parece de todo punto consecuente con la naturaleza de las modificaciones de la base imponible.

6.2. INCOMPATIBILIDAD ENTRE LAS CAUSAS DE MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE PREVISTAS EN LOS APARTADOS TERCERO Y CUARTO DEL ARTÍCULO 80

El artículo 12.Dos de la Ley 16/2012, con vigencia a partir del 28 de diciembre de 2012, modifica también el artículo 80.Cinco de la LIVA en dos aspectos, el primero relativo a declarar

la incompatibilidad entre las causas de modificación de la base imponible previstas en los apartados Tres y Cuatro del artículo 80 de la LIVA, eso es, entre el concurso y el crédito incobrable.

En el apartado Cinco del artículo 80 de la LIVA se regulan las reglas comunes a las causas de modificación de la base imponible previstas en los apartados Tercero (concurso del deudor) y Cuarto (créditos incobrables, total o parcialmente). En las reglas 1.^a y 2.^a se recogen los supuestos en los que no procederá la modificación de la base imponible, incluyéndose ahora una regla 3.^a, de manera que los anteriores reglas 3.^a y 4.^a pasan a ser respectivamente la 4.^a y la 5.^a.

En esta nueva regla 3.^a se declara expresamente la incompatibilidad de proceder a la modificación de la base imponible por la vía del apartado Cuarto, esto es, por crédito incobrable, cuando se haya dictado auto de declaración de concurso. Así, se establece que «tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto».

La enmienda número 128 al proyecto de ley presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso (Boletín oficial de las Cortes de 14 de noviembre de 2012, Serie A, número 26-2) indica que «se incorpora al precepto normativo la doctrina reiterada de este Centro Directivo, cuestionada tras la Resolución del TEAC de fecha 20 de septiembre de 2012, que no encuentra incompatibilidad alguna entre los procedimientos del artículo 80, apartados tres y cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para modificar la base imponible, al margen de que, como consecuencia de las circunstancias que puedan darse en uno u otro caso, no concurren los requisitos para ejercitar la acción de rectificación de la base imponible por la vía del apartado tres o del apartado cuatro del artículo 80 de la LIVA». Considera el grupo proponente que «se debe partir de la premisa de que la base imponible se entiende modificada en el momento de la emisión por el acreedor de la factura rectificativa, sin perjuicio de que posteriormente deban cumplirse otros trámites formales (comunicación a la AEAT, envío de factura al deudor, etc.); por tanto, las modificaciones de la base imponible (emisión de factura rectificativa) realizadas de acuerdo con el artículo 80.Cuatro antes de que se dicte el auto de declaración de concurso, respecto de créditos derivados de operaciones devengadas antes de dicha declaración, se consideran correctas, aunque no se haya llegado a remitir la factura rectificativa con anterioridad a que se dicte el auto».

El TEAC, en su Resolución de 20 de septiembre de 2012 [RG 2471/2010 (NFJ048420)], declaraba la no incompatibilidad entre ambas causas, dado que la LIVA no establecía esta incompatibilidad, lo que se deducía incluso de la propia dicción del apartado Cuarto, puesto que utilizaba el adverbio «también» que indica igualdad, semejanza, conformidad o relación de una cosa con otra ya nombrada; si bien señalaba también que el propio desarrollo del procedimiento concursal y el principio de jurisdicción exclusiva y excluyente del juez mercantil que conoce de este procedimiento hacía inviable en determinados supuestos el ejercicio de una acción civil de reclamación de cantidad. Ahora bien, ello no implicaba que, respecto de los demás supuestos pudiera darse la compatibilidad de ambas causas de modificación de la base imponible, indicándose así en la resolución algunos supuestos, a los que debería añadirse la posibilidad de instar el cobro mediante

requerimiento notarial, ajeno a cualquier procedimiento judicial y, por tanto, compatible con la causa prevista en el apartado Tercero del artículo 80.

Como vemos, el legislador ha reaccionado frente a esta resolución modificando la LIVA y declarando expresamente la incompatibilidad entre ambas causas, una vez dictado el auto de declaración del concurso.

En definitiva, dictado el anterior auto no puede procederse a modificar la base imponible por la causa prevista en el apartado Cuarto, esto es, por crédito incobrable total o parcial, para aquellos créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.

Lo anterior supone la inclusión de una norma fiscal que no se corresponde con el ejercicio de las acciones civiles o mercantiles. Así, entre otras causas, iniciado un procedimiento civil de reclamación judicial de cantidad con anterioridad a la declaración de concurso, aquel continuará hasta su conclusión, sin que el juez mercantil que conozca del concurso atraiga para sí la competencia para resolver, excepto en los casos previstos en la Ley Concursal, resolviéndose en la forma prevista en esta norma (art. 51), de manera que los procesos judiciales ya entablados contra el concursado deben seguir hasta su terminación, ya conozca de ellos el juez concursal o el juez civil, según proceda. Si el sujeto pasivo acreedor del concursado no ha promovido la modificación de la base imponible con anterioridad a la declaración de concurso por la vía del apartado Cuarto, ya no podrá hacerlo, pues se lo impide esta regla 3.^a del apartado Cinco del artículo 80 de la LIVA, ya que no se distingue la diferente situación en la que se encuentran los créditos. Por otro lado, hubiera sido más lógico con los plazos para proceder a rectificar la base imponible por la vía del concurso, que en todo caso se hubiera establecido esta incompatibilidad a partir de la fecha de publicación del auto de declaración de concurso en el Boletín oficial.

EJEMPLO 14

Un sujeto pasivo, gran empresa, realiza una determinada operación para otro sujeto pasivo, cuyo devengo se produce el 28 de enero. La factura es emitida con fecha 15 de febrero, habiéndose pactado por las partes que el abono se producirá el 28 de julio de este mismo año. Ante el impago de la factura por el destinatario, el sujeto pasivo acreedor interpone reclamación de cantidad en el juzgado de primera instancia el 5 de septiembre. El 10 de octubre se dicta auto de declaración de concurso del sujeto pasivo destinatario.

Solución

El sujeto pasivo acreedor no podía ejercitar la vía de modificación de la base imponible del apartado Cuarto hasta el 28 de enero del año siguiente (transcurso de un año, dado el

.../...

.../...

volumen de operaciones que tiene, pues indica el supuesto que es gran empresa), aunque concurrían los demás requisitos previstos en este apartado.

Deberá ejercitar la acción de modificar la base imponible por la vía del apartado Tercero del artículo 80, en el plazo establecido, esto es, el mes siguiente a la publicación del auto de declaración de concurso en el Boletín oficial. De no ejercitar esta posibilidad, habrá caído su derecho a modificar la base imponible, puesto que ahora no puede ejercitar la vía del apartado Cuarto después de la fecha del auto de declaración del concurso.

6.3. RECTIFICACIONES DE LAS DEDUCCIONES POR EL DESTINATARIO POR LAS CAUSAS PREVISTAS EN LOS APARTADOS TERCERO Y CUARTO DEL ARTÍCULO 80

6.3.1. Falta de adecuación al artículo 114.Dos del artículo 80.Cinco de la LIVA

También se modifica el apartado Cinco del artículo 80 de la LIVA, con vigencia a partir del 28 de diciembre de 2012, para introducir un último párrafo en la regla 5.^a de este apartado.

En esta regla se reconoce el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública, como consecuencia de las modificaciones de la base imponible previstas en los apartados Tercero y Cuarto. Este crédito surge de la obligatoria rectificación de las deducciones que el destinatario (el concursado o el deudor) de las operaciones debe practicar de acuerdo con el artículo 114.Dos.2.º, párrafo segundo de la LIVA.

Si bien no se ha modificado la alusión a este último precepto, debe advertirse, como se puso de manifiesto en el estudio publicado en el número anterior de esta Revista sobre la Ley 6/2012, que el legislador modificó el artículo 114.Dos.2.º, párrafo segundo. La redacción anterior preveía que «cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de Derecho o en las causas del artículo 80 de esta ley, este deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas»; mientras que la redacción actual prevé que «tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora».

El artículo 114.Dos.2.º se modificó por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, con entrada en vigor el 31 de octubre; mientras que este artículo 80.Cinco se ha rectificado por la Ley 16/2012, de 28 de diciembre. La premura en el tiempo puede haber hecho que el legislador se haya olvidado de la necesidad de adecuar ambos preceptos y, por tanto, la necesidad de corregir el artículo 80.Cinco,

regla 5.^a a la nueva redacción del artículo 114.Dos.2.º. Y ello, por cuanto ahora el párrafo segundo de este último precepto alude exclusivamente a la causa prevista en el apartado Tercero del artículo 80 (concurso), mientras que el artículo 80.Cinco, regla 5.^a se refiere tanto a la causa prevista en su apartado tercero (concurso) como en el cuarto (crédito incobrable).

Una interpretación literal podría llevar a considerar que también en el caso de créditos incobrables el destinatario debe rectificar las cuotas deducidas mediante la rectificación de la declaración-liquidación referida al periodo en que se ejercitó el derecho a la deducción de la cuota soportada, sin recargos e intereses de demora.

No es este, sin embargo, el espíritu de este precepto. Por ello, deberemos entender que en el caso de que se produzca la modificación por declaración de concurso, el destinatario deberá proceder a la rectificación de las cuotas deducidas por la vía prevista en el párrafo segundo del artículo 114.Dos.2.º; mientras que si es por causa de crédito incobrable, deberá proceder por la vía del párrafo cuarto de este mismo precepto.

EJEMPLO 15

Un sujeto pasivo realiza dos operaciones para empresarios distintos en el primer trimestre de este ejercicio, declarándolas en la declaración-liquidación correspondiente a este periodo. Las facturas electrónicas fueron remitidas a los destinatarios, teniendo constancia de que fueron recibidas por ellos también en este primer trimestre. Durante el primer trimestre del año siguiente uno de los destinatarios es declarado en concurso, y el otro no ha pagado la operación, a pesar de que contractualmente se estipuló su abono a los dos meses.

Solución

El sujeto pasivo proveedor podrá modificar las bases imponibles de ambas operaciones al concurrir las circunstancias previstas en el artículo 80.Tres y Cuatro, y siempre que cumpla con las condiciones exigidas por estos apartados, así como por el quinto, y por el artículo 24 del RIVA. Por ello, supondremos que procede a rectificar las bases en el primer trimestre del año siguiente a aquel en que se han producido las operaciones, y que remite las facturas rectificativas por vía electrónica, teniendo constancia también de que las han recibido los destinatarios.

La Hacienda Pública se convierte en acreedora del destinatario deudor, y este debe proceder a rectificar las cuotas soportadas. El concursado deberá proceder a rectificar la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año anterior, sin recargos e intereses de demora; mientras que el incobrable deberá proceder a rectificar la cuota soportada deducible en la declaración-liquidación del periodo en que reciba la factura rectificativa (primer trimestre del año siguiente).

6.3.2. Párrafo segundo del artículo 80.Cinco, regla 5.^a

En este párrafo segundo se mantiene el reconocimiento del crédito de la Hacienda Pública, también cuando el deudor o destinatario de las operaciones no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto. De esta manera se conserva la regla de que «si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible».

En esta regla no se distinguía si el destinatario era o no empresario, lo que podía ocasionar dudas en el reconocimiento de este crédito, esencialmente si el destinatario no era empresario o profesional. El legislador ahora incluye en este segundo párrafo punto y seguido para prever esta situación.

Así, en el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho la deuda, resultará de aplicación lo establecido en el artículo 80.Cuatro.C). Por lo que a nosotros nos interesa ahora, en el párrafo primero de esta letra C) se especifica que una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación recibida (en el segundo párrafo se establece la obligación de rectificar al alza cuando se desiste de la reclamación judicial y otras causas).

Sin perjuicio de que la redacción dada podía haber sido más clara y precisa, la finalidad de incluir la frase que se ha expuesto es, según la exposición de motivos de la ley, una modificación técnica «con una finalidad aclaratoria» y «con el objetivo de que, en caso de pago posterior total o parcial de la contraprestación por el destinatario, este no resulte deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto que se entienda incluida en el pago realizado».

Es clara la finalidad del legislador que, en caso de pago de la deuda por el destinatario al sujeto pasivo, reitera una regla ya expuesta para el supuesto de que se trate de créditos incobrables y el destinatario no sea empresario o profesional, recordando que se traslada al sujeto pasivo proveedor nuevamente la condición de acreedor y, por tanto, la obligación de rectificar al alza la base imponible y de volver a ingresar el IVA devengado por la parte cobrada.

Sirve la anterior regla para recordar que en el supuesto de que el crédito incobrable sea de un destinatario no empresario o profesional, la reclamación judicial o el requerimiento notarial deberá hacerse por la totalidad del crédito, incluido el IVA, y no por la contraprestación o base imponible, puesto que en el caso de cobrar total o parcialmente la deuda, una vez declarado incobrable, deberá entenderse que en la parte recibida se incluye la cuota de IVA.

EJEMPLO 16

Un profesional, que presenta declaraciones-liquidaciones trimestrales, presta un servicio a un particular en el mes de enero de este ejercicio, emitiendo la correspondiente factura el día 31 de enero, por importe de 2.000 euros más 420 euros de cuota de IVA. Con fecha 1 de septiembre y ante el impago de la cantidad debida, el profesional interpone reclamación judicial y procede a rectificar la base imponible en la declaración-liquidación correspondiente a este tercer trimestre. En el mes de noviembre el particular abona al profesional la cantidad de 1.000 euros.

Solución

Es de esperar que el profesional haya reclamado judicialmente la totalidad de la deuda, esto es, 2.420 euros, aun cuando haya rectificado a la baja la base imponible como consecuencia de concurrir el supuesto previsto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA; pues aunque la Hacienda Pública por este hecho se le reconoce la condición de acreedor, la letra C) de este apartado, en relación con el apartado Cinco.5.^a, párrafo segundo, determinan que en el caso de percibir el sujeto pasivo proveedor con posterioridad a la rectificación cantidad alguna del deudor, el sujeto pasivo deberá considerar que en dicho importe se halla incluida la parte proporcional de cuota devengada.

Por ello, al percibir 1.000 euros del sujeto pasivo, deberá concretar la parte del importe que es base imponible (826,45 euros) y parte cuota devengada (173,55 euros), debiendo rectificar al alza nuevamente la base imponible.

7. TIPOS IMPOSITIVOS

7.1. CESIÓN DE DERECHOS DE APROVECHAMIENTO POR TURNO

El legislador, mediante la disposición adicional tercera de la Ley 4/2012, de 6 de julio (de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias) introduce un nuevo número, el 18.º, en el apartado Uno.2 del artículo 91 de la LIVA, en el que se regulan las operaciones consistentes en prestaciones de servicios que tributan al tipo reducido, actualmente del 10%; con vigencia a partir del 8 de julio de 2012. Debe advertirse que este número 18.º, se convierte en el 12.º con la redacción dada al artículo 91 por el Real Decreto 20/2012, de 13 de julio, con efectos desde el 1 de septiembre de 2012.

De acuerdo con este nuevo número (actual número 12.º), tributará a dicho tipo reducido «la cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sec-

tores de ellos arquitectónicamente diferenciados, cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios».

7.2. TIPOS IMPOSITIVOS VIGENTES A PARTIR DE 1 DE SEPTIEMBRE DE 2012

La concreción de los tipos impositivos ha sufrido múltiples variaciones, no solo por lo que se refiere a la inclusión de unas concretas operaciones en uno u otro tipo, esto es, la base de las operaciones que se incluyen en los distintos tipos, haciendo que tributen por un tipo distinto al que lo venían haciendo, sino que también se han producido incrementos de los tipos impositivos general y reducidos (así como la minoración y desaparición del tipo incrementado).

La última de estas modificaciones, que ha afectado tanto a un incremento del tipo general como del reducido y el trasvase de unas operaciones desde un tipo impositivo reducido al general, ha sido la aprobada por Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, que, respecto de esta materia, entra en vigor el 1 de septiembre de 2012.

Por ello, teniendo en cuenta las distintas modificaciones legislativas aprobadas desde la entrada en vigor de este impuesto, y considerando exclusivamente las alteraciones de los tipos impositivos, puede considerarse el siguiente cuadro-resumen:

	Superreducido	Reducido	General	Incrementado
01-01-1986 a 31-12-1991	No existe	6 %	12 %	33 %
01-01-1992 a 31-07-1992	No existe	6 %	13 %	28 %
01-08-1992 a 31-12-1992	No existe	6 %	15 %	28 %
01-01-1993 a 31-12-1994	3 %	6 %	15 %	No existe
01-01-1995 a 30-06-2010	4 %	7 %	16 %	No existe
01-07-2010 a 01-09-2012	4 %	8 %	18 %	No existe
Desde 01-09-2012	4 %	10 %	21 %	No existe

La repercusión y trascendencia de los cambios operados en los tipos impositivos a partir del 1 de septiembre de 2012, y la ampliación de la base de las operaciones que tributan al tipo general, en detrimento de las acogidas a tipos reducidos, motivó que la DGT dictara la Resolución de 2 de agosto de 2012 para aclarar algunas de las operaciones cuya realización se veía afectada notablemente por estos cambios. En concreto, analiza las operaciones de entrega de material escolar, de flores y plantas y viviendas, y los servicios mixtos de hostelería, de peluquería, deporte y educación física, los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, y asistencia sanitaria.

Un examen más detenido de los tipos aplicables a partir de 1 de septiembre de 2012 se ha efectuado en los números 168-169 (agosto-septiembre 2012) de la Revista *Cefgestión*; y en los números 353 y 354 (agosto-septiembre 2012) de la *RCyT. CEF*.

7.3. TIPO IMPOSITIVO APLICABLE A LAS SUSTANCIAS MEDICINALES Y OTROS PRODUCTOS SANITARIOS

En el artículo 91.Uno.1 de la LIVA se establecen las operaciones de entregas de bienes que tributarán al tipo reducido del 10%, indicándose en los números 5.º y 6.º que tributarán a este tipo:

«5.º Los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención.

6.º Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips.»

Y en el artículo 91.Dos.1 se recogen las entregas de bienes que tributarán al tipo superreducido del 4%, indicándose en su número 3.º que tributarán por este tipo «los medicamentos para uso humano, así como las sustancias medicinales, formas galénicas y productos intermedios, susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en su obtención».

La Comisión Europea, tras el correspondiente expediente de requerimiento, de acuerdo con el artículo 258 del TFUE, al Reino de España interpuso recurso por incumplimiento ante el TJUE al estimar que la normativa española no se ajustaba a la Directiva 2006/112/CE, en concreto a los puntos 3 y 4 del Anexo III.

El órgano jurisdiccional, por Sentencia de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11 (NFJ049511), Comisión-España, estima las pretensiones de la Comisión Europea, y declara:

- El punto 3 del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE solo se refiere a los productos acabados, susceptibles de ser utilizados directamente por el consumidor final, con exclusión de los productos que pueden empelarse para la obtención de medicamentos, que deben ser objeto normalmente de una transformación posterior. La Directiva permite la aplicación de un tipo reducido de IVA a las sustancias me-

dicinales únicamente si son susceptibles de utilización directa por el consumidor final para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades o el tratamiento con fines médicos o veterinarios. Por ello, España ha incumplido sus obligaciones en relación con la directiva al aplicar un tipo reducido a las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos. Implica por tanto esta conclusión que España debe modificar el número 5.º del artículo 91.Uno.1 y el número 3.º del artículo 91.Dos.1, en el sentido expuesto, eliminando de ellos estos últimos productos. Por tanto, las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos para las personas o para los animales pasarán a tributar por el tipo general.

- No todo producto, material, equipo o instrumental de uso médico o veterinario puede considerarse comprendido en el concepto «producto farmacéutico». La finalidad de la aplicación de los tipos reducidos de IVA es, en particular, disminuir el coste para el consumidor final de determinados bienes esenciales, lo que no ocurre con el coste de los productos, instrumental y material y de los equipos médicos y veterinarios pues rara vez será soportado directamente por el consumidor final. Los puntos 3 y 4 del Anexo III de la directiva permiten la aplicación de un tipo reducido de IVA a los «productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales». Por ello, España ha incumplido sus obligaciones al aplicar un tipo reducido a «los productos sanitarios, el material, los equipos o el instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos». Esta conclusión supone la modificación del número 6.º del artículo 91.Uno.1, debiendo puntualizarse en el párrafo segundo que quedarán excluidos del tipo reducido, tributando por el tipo general, los productos de uso general y, por otro lado, la exención se refiere únicamente al uso humano, con exclusión del uso veterinario.
- El punto 3 del Anexo III no permite aplicar un tipo reducido de IVA a los aparatos y complementos susceptibles de destinarse a suplir las deficiencias físicas de los animales. Además, el punto 4 de este anexo, «solo se refiere a los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias humanas. Es notorio que el término «minusválido», utilizado en esta disposición, no se refiere a los animales que presenten una deficiencia física, sino exclusivamente a personas». Por ello, deberá modificarse el párrafo primero del número 6.º del artículo 91.Uno.1, excluyendo del tipo reducido y tributando por el tipo general los aparatos y complementos susceptibles de destinarse a suplir las deficiencias físicas de los animales.
- Finalmente, el TJUE examina si puede aplicarse el tipo reducido a los aparatos y complementos que no se destinan al uso personal y exclusivo de los discapacita-

dos, pero que son esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre. Concluye que el punto 4 del Anexo III no se refiere a los productos de uso general y, por tanto, no permite justificar la aplicación de un tipo reducido a los productos sanitarios de uso general utilizados por hospitales y profesionales del sector sanitario. La aplicación de un tipo reducido de IVA en relación con un bien que puede ser objeto de distintas utilizaciones depende, para cada operación de entrega, del uso concreto al que lo destina su adquirente. Por tanto, sobre los aparatos y complementos esencial o principalmente utilizados para suplir las deficiencias del hombre, pero que no se destinan al uso personal y exclusivo de los discapacitados, no puede aplicarse un tipo reducido. Ello supondrá modificar también el párrafo primero del número 6.º del artículo 91.Uno.1 de la LIVA, para adaptarlo a la interpretación del TJUE.

En cuanto a los efectos de esta sentencia en la que se declara el incumplimiento del Reino de España de las obligaciones derivadas de la Directiva 2006/112/CE, debemos recordar que el artículo 260 del TFUE impone al Estado que ha incumplido a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal; y si la Comisión estima que no las ha adoptado, podrá someter el asunto al Tribunal, después de haber ofrecido al Estado la posibilidad de presentar sus observaciones (la Comisión indicará el importe de la suma a tanto alzado o de la multa coercitiva que deba ser pagada por el Estado miembro afectado y que considere adaptado a las circunstancias en el caso de que el Estado no adopte las medidas).

Es de esperar, por tanto, que el legislador interno llevará a cabo lo más prontamente posible la reforma del artículo 91, ajustándose a la interpretación efectuada por el TJUE; existiendo mientras tanto una incorrecta transposición de la directiva comunitaria a la norma española, siendo esta última norma más favorable para el sujeto pasivo, encontrándose proscrito el principio de efecto vertical inverso en la aplicación de las directivas comunitarias.

8. DEVOLUCIÓN DEL IVA EN RÉGIMEN DE VIAJEROS

El artículo 21 de la LIVA regula las exenciones en las exportaciones, estableciendo un régimen de devolución del IVA soportado por viajeros, cuando el conjunto de los bienes no constituya una expedición comercial. En el artículo 9.1.2.º B) del RIVA se prevé que el reembolso al viajero pueda efectuarse a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la AEAT, que determinarán las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones.

Esta previsión reglamentaria se ha visto alterada por el artículo 3 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el se regulan las obligaciones de facturación, que, sin modificar el precepto del RIVA, atribuye al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas (y no a la AEAT como hasta ahora) la facultad de determinar las condicio-

nes a las que se ajustará la operativa de las entidades autorizadas por la AEAT a intervenir como entidades colaboradoras en el procedimiento de devolución en régimen de viajeros.

Esto es, se sigue manteniendo en la AEAT la facultad de autorizar a las entidades que colaborarán en esta materia, pero es el ministro el que determinará las condiciones.

En la disposición transitoria segunda del Real Decreto 1619/2012, se ha incluido una previsión específica en relación con la vigencia de las tablas de devolución que aplican las entidades colaboradoras en la devolución del IVA en régimen de viajeros, en tanto el ministro no ejerciera la facultad a la que antes se ha aludido.

No obstante, esta previsión del real decreto debe entenderse ya derogada, puesto que el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas ha dictado la Orden HAP/2652/2012, de 5 de diciembre, por la que se aprueban las tablas de devolución que deberán aplicar las entidades autorizadas a intervenir como entidades colaboradoras en el procedimiento de devolución del IVA en régimen de viajeros regulado en el artículo 21.2.º de la LIVA; derogando la tabla anterior que había aprobado la AEAT por resolución de 2003.

9. RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO DE IVA

El régimen especial simplificado del IVA, al igual que el régimen de estimación objetiva de IRPF, exigen la aprobación anual por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de una orden que recoja las previsiones contenidas en los reglamentos reguladores de ambos impuestos.

En relación con el ejercicio 2013, se ha aprobado la Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para este año el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, cuyas características esenciales, en relación con este último régimen, son:

- Mantiene la estructura de la orden relativa a estos regímenes para el año anterior 2012.
- No obstante, se han adaptado las magnitudes excluyentes definidas en el artículo 3 a la nueva redacción del artículo 31.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, aprobada por el artículo 3 de 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 de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.
- Adapta los módulos a los nuevos tipos impositivos del IVA en vigor desde el pasado 1 de septiembre, tomando en consideración que tales tipos resultarán de aplicación durante la totalidad del ejercicio 2013.
- Se reduce para 2013 la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del IVA para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.

10. OBLIGACIONES EN MATERIA DE FACTURACIÓN

10.1. FUNDAMENTO Y FINALIDAD DE LA REFORMA

La Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio, modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta a las normas de facturación, obligando a los Estados miembros a adoptar y publicar, a más tardar el 31 de diciembre de 2012, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en esta directiva y aplicando dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2013.

Nuestro legislador interno, como consecuencia del mandato anterior, lleva a cabo las correspondientes adaptaciones de nuestras normas internas. De un lado, por la Ley 17/2012 de Presupuestos Generales, introduce las modificaciones necesarias en la LIVA, en concreto, en los artículos 88.Dos y Tres, 89.Dos, 163 ter.Uno e) y Dos, 164.Dos y 171.Uno.3.º, con vigencia a partir del 1 de enero de 2013.

Además, dicta el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, con efectos también desde el 1 de enero de 2012, derogando el anterior reglamento de 2003.

No se ha efectuado todavía por el legislador reglamentario la necesaria adaptación del RIVA que, cuando menos, exigirá de la misma adaptación técnica, como es la eliminación de los términos «documentos sustitutivos», etc.

El legislador comunitario pretende lograr una mayor armonización en esta materia garantizando así el correcto funcionamiento del mercado interior, dada la divergencia existente entre las legislaciones de los distintos Estados miembros, ya que la Directiva IVA permitía el ejercicio de un amplio número de opciones a los Estados.

Los principales objetivos de la nueva normativa comunitaria son:

- Reducir las cargas administrativas de los sujetos pasivos.
- Garantizar la igualdad de trato entre las facturas en papel y las facturas electrónicas, no debiéndose aumentar la carga administrativa sobre la facturación en papel. Así, dado que la facturación electrónica puede ayudar a las empresas a reducir costes y ser más competitivas, se revisan los requisitos actuales sobre IVA en materia de facturación electrónica con el fin de suprimir las cargas y obstáculos existentes.
- La igualdad de trato debe aplicarse también por lo que respecta a las competencias de las autoridades fiscales. Las competencias de control y los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos deben aplicarse en condiciones de igualdad al sujeto pasivo, independientemente de que expida sus facturas en papel o por vía electrónica.

- Facilitar las transacciones económicas y contribuir a la seguridad jurídica de los agentes económicos en la aplicación de la normativa reguladora de la materia.
- En desarrollo del principio de seguridad jurídica se establecen los puntos de conexión que determina la normativa sobre facturación aplicable.
- Para mejorar el funcionamiento del mercado interior, se impone un plazo armonizado para la expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas o prestaciones transfronterizas, que nuestro legislador interno ha generalizado al conjunto de operaciones por las que el sujeto pasivo tiene el deber de expedir factura.
- Con el fin de hacer posible un mejor control del impuesto, tratar de forma más uniforme las entregas o prestaciones transfronterizas y las de ámbito nacional, así como armonizar los documentos a expedir por los sujetos pasivos, se definen los requisitos relativos a la información que debe figurar en las facturas, y se distingue entre factura ordinaria o completa y factura simplificada.
- Las facturas deben reflejar entregas o prestaciones reales y debe garantizarse por tanto su autenticidad, integridad y legibilidad. Los controles de gestión pueden utilizarse para establecer pistas de auditoría fiables entre las facturas y las entregas o prestaciones, garantizando de esta forma que cada factura (ya sea en papel o en formato electrónico) cumple estos requisitos.

10.2. MODIFICACIÓN DE LA LIVA

Como se ha indicado, la Ley de Presupuestos Generales modifica determinados preceptos de la LIVA.

La mayoría de las rectificaciones obedecen a una mera razón técnica. Así se modifican los artículos 88.Dos y Tres, 89.Dos, 163 ter.Uno.e) y Dos y 171.Uno, número 3.º, para eliminar de ellos la referencia a los «documentos sustitutivos», que han desaparecido a partir del 1 de enero de 2013. La misma modificación se opera en el artículo 164.Dos, párrafo segundo.

En segundo lugar, se da nueva redacción a los párrafos tercero, cuarto del artículo 164.Dos y se añade un párrafo quinto. Estas modificaciones las examinaremos al estudiar las nuevas normas de facturación contenidas en el Reglamento de Facturación vigente a partir de 1 de enero de 2013.

11. REGLAMENTO DE FACTURACIÓN

El reglamento sigue la misma sistemática que el anterior de 2003, desarrollando los preceptos novedosos introducidos por la Directiva 2010/45/UE, modificadora de la 2006/112/CE en materia de facturación de las operaciones sujetas a IVA. Se mantiene a estos efectos un índice de

artículos que se corresponde con el del anterior reglamento, con la inclusión de dos nuevos artículos (9 y 10) que lleva consigo que la numeración del anterior y del nuevo reglamento lleve una diferencia de dos números entre una y otra norma a partir del artículo 11 (anterior art. 9) hasta el 18 (anterior 16), volviendo a ser coincidentes a partir del artículo 19.

En el examen que se va a realizar, destacaremos exclusivamente las novedades que serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2013, sin referirnos a la materia que no ha sido objeto de modificación (como son los supuestos de obligación de expedir factura y sus excepciones, etc.).

Debe reseñarse que se hará referencia a las Notas explicativas sobre Normas de facturación relativas al IVA (Directiva 2010/45/UE) de la Comisión Europea (Dirección General Fiscalidad y Unión Aduanera, Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal, Unidad C1: IVA y otros impuestos sobre el volumen de negocios), de 5 de octubre de 2011, que, si bien no sustituyen a las Orientaciones del Comité del IVA ni a un Reglamento de Ejecución, pueden ser consideradas como instrumento de orientación cuyo uso puede clarificar la aplicación de las normas de facturación relativas al IVA, ofreciendo tanto ayuda práctica como ayuda para comprender mejor el significado de determinados temas contemplados en el articulado (pueden examinarse en la página web de la UE).

11.1. NORMATIVA SOBRE FACTURACIÓN APLICABLE

En el artículo 2, apartado 3 se ha recogido una norma de conflicto para establecer las reglas sobre la norma a aplicar, esto es, las operaciones a las que resulta de aplicación la normativa española en materia de facturación, en desarrollo del artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE.

Respecto a los supuestos en que resultará de aplicación el reglamento, se distingue entre una regla general y una especial:

- Conforme a la regla general, se ajustará a los preceptos del reglamento toda entrega de bienes o la prestación de servicios cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con las reglas de localización recogidas en los artículos 68 a 70 de la LIVA.

EJEMPLO 17

- Una operación por la que un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto que vende una mercancía a un empresario establecido en Francia, transportándose desde Zamora a Cuenca, se facturará de acuerdo con el reglamento aprobado por Real Decreto 1619/2012.

.../...

.../...

- Una EIB realizada por un empresario español se facturará de acuerdo también con el reglamento aprobado por Real Decreto 1619/2012, dado que la entrega de bienes se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto y el proveedor se encuentra establecido en este territorio. Deberá hacerse constar en la factura la indicación prevista en la letra j) del artículo 6.1, ya que la operación está exenta. Por ello se hará referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, o a los preceptos correspondientes de la LIVA (art. 25) o indicación de que la operación está exenta. No podrá expedirse factura simplificada [art. 4.4 a) del Reglamento de Facturación].
 - Las prestaciones de servicio localizadas en el territorio de aplicación del impuesto por aplicarse las reglas en virtud de las cuales tributan donde materialmente se presten, como es el caso de la hostelería, restauración, etc., aun cuando el destinatario sea un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro o en un territorio o Estado tercero, se facturarán con arreglo al reglamento aprobado por Real Decreto 1619/2012.
-
- De acuerdo con la regla especial, también resultará de aplicación el Reglamento de Facturación cuando el proveedor o prestador esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto o tenga en el mismo un establecimiento o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, a partir del cual se efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios y dicha entrega o prestación, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:
 - Cuando la operación esté sujeta en otro Estado miembro, el sujeto pasivo del impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación y la factura no sea materialmente expedida por este último en nombre y por cuenta del proveedor del bien o prestador del servicio. En este caso, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6.3, el obligado a expedir factura establecido en el territorio de aplicación del impuesto, podrá omitir la información prevista en las letras f), g) y h) del apartado 1 de este artículo (relativas a descripción de las operaciones con todos los datos necesarios para determinar la base imponible de acuerdo con los arts. 78 y 79 de la LIVA y su importe, incluyendo el precio unitario sin IVA así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario; el tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones; y la cuota tributaria) e indicar en su lugar, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los bienes o servicios suministrados y su naturaleza, el importe sujeto al IVA de tales bienes o servicios. Dado que nos encontramos ante operaciones que tributan en otro Estado miembro, será habitual que se produzca en dicho territorio la regla de inversión del sujeto pasivo, por lo que deberá hacerse constar en factura la mención prevista en la letra m) del artículo 6.1, esto es «inversión del sujeto pasivo».

EJEMPLO 18

Un profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta un servicio de asesoría fiscal a un empresario establecido en Italia, contando ambos con NIF a efectos de IVA atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias. La obligación de emitir factura no va a ser cumplida por el destinatario, sino por el prestador del servicio.

La operación, de acuerdo con la regla general de localización prevista en el artículo 69.Uno de la LIVA tributará en Italia, donde se producirá la inversión del sujeto pasivo.

En este caso la factura deberá expedirse de acuerdo con el Reglamento de Facturación español, dado que concurren las condiciones que estamos examinando.

En cuanto al contenido, deberemos tener en cuenta que no se exige reflejar las menciones previstas en las letras f), g) y h) del artículo 6.1; pero sí indicar en su lugar lo previsto en el artículo 6.3, al que se ha aludido anteriormente. Deberá hacer constar además en la factura la mención «inversión del sujeto pasivo».

- Cuando la operación se entienda realizada fuera de la Comunidad. Hay que señalar que en estos casos en que las operaciones no están sujetas al IVA español, ya no hay que reflejar esta circunstancia, esto es, no hay obligación de hacer constar mención alguna a que se trata de una operación no sujeta. Aun cuando no se especifica en el artículo 6, queda claro que no deberá reflejarse el tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones, ni la cuota tributaria. De otra parte, al desconocerse la normativa aplicable y si en el Estado tercero existe una regla análoga, no se hará constar la mención «inversión del sujeto pasivo».

EJEMPLO 19

Un profesional arquitecto establecido en el territorio de aplicación del impuesto presta unos servicios de dirección de obras a un empresario también español y a un empresario establecido en Marruecos. Las obras se realizan en este último Estado.

En ambos casos las prestaciones de servicios se entienden localizadas en Marruecos (art. 70.Uno.1 de la LIVA) y, por tanto, no sujetas a IVA. El arquitecto español deberá facturar ambas operaciones de acuerdo con el Reglamento de Facturación, sin hacer constar tipo impositivo y cuota tributaria.

Frente a los supuestos anteriores, el reglamento prevé que no resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes o a las prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, respecto de las que se cumplan las siguientes condiciones: el proveedor del bien o el prestador del servicio no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto, el sujeto pasivo sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura no sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 (precepto que regula el cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero, concretando las condiciones que deben concurrir para ello).
- Aun cuando no se especifique, en los supuestos distintos a los que se han indicado anteriormente, tampoco será de aplicación el Reglamento de Facturación.

EJEMPLO 20

- Un profesional establecido en Bélgica presta un servicio de ingeniería industrial a un empresario establecido en Palencia. Ambos empresarios tienen NIF a efectos de IVA suministrado por sus respectivas Administraciones tributarias; y el destinatario de la operación no ha convenido con el prestador del servicio la expedición de facturas en nombre y por su cuenta.

La operación se entiende localizada en el territorio de aplicación del impuesto (art. 69.Uno de la LIVA), pero el obligado a expedir factura, el profesional belga, no aplicará el Reglamento de Facturación español, sino las normas reguladoras de esta materia dictadas por el Estado belga, similares a las nuestras, ya que también esas serán transposición de la Directiva 2006/112/CE.

- Un empresario establecido en Canadá presta un servicio de asesoramiento sobre medio ambiente a una empresa establecida en Burgos. El empresario español ha suministrado al canadiense el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria española.

La operación se localiza en el territorio de aplicación del impuesto (art. 69.Uno de la LIVA). Si la factura es expedida por el destinatario en nombre y por cuenta del prestador no establecido, de acuerdo con el artículo 5 del reglamento, deberá aplicarse esta norma. En el supuesto de que se expida por el prestador canadiense no resultará de aplicación el Reglamento de Facturación.

- Un empresario establecido en Portugal adquiere una maquinaria a un empresario establecido en Teruel, sin que sea objeto de transporte a otro Estado miembro. El empresario portugués transmite la maquinaria a un empresario establecido en Soria.

.../...

.../...

Todos los empresarios tienen asignado NIF a efectos de IVA atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias.

La entrega efectuada por el empresario de Teruel al de Portugal deberá facturarse de acuerdo con el Reglamento de Facturación, por aplicación de la regla general del artículo 2.3 de esta norma. En cuanto a la venta del portugués al empresario soriano, será de aplicación la norma de exclusión que hemos examinado, de manera que si el empresario soriano expide la factura en nombre y por cuenta del portugués (de acuerdo con el art. 5) aplicaremos el Reglamento de Facturación. Si es el empresario portugués el que expide la factura, como el sujeto pasivo por inversión es el empresario soriano [art. 84.Uno.2.º a) de la LIVA], no será de aplicación el Reglamento de Facturación, sino la normativa portuguesa, análoga a la nuestra.

Otro tanto hubiera sucedido si en vez de un empresario portugués fuese un empresario establecido en un Estado tercero, con la diferencia de que la normativa a aplicar sería la de su Estado de residencia.

11.2. EXCEPCIONES A LA OBLIGACIÓN DE EMITIR FACTURA

En el artículo 3 del Reglamento de Facturación se siguen recogiendo las excepciones a la obligación de expedir factura en términos análogos.

La novedad es la inclusión de un apartado segundo (de forma que el anterior apartado 2 pasa a ser el 3), para recoger una regla especial en relación con el apartado primero (que establece la no obligación de emitir factura en relación con las operaciones exentas del art. 20 de la LIVA). Nos referimos a las operaciones de seguros y financieras, del artículo 20.Uno.16.º y 18.º, letras a) a n).

De acuerdo con esta regla especial no existirá obligación de expedir factura cuando se trate de las prestaciones de servicios definidas en estos números, salvo que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA o en otro Estado miembro de la Unión Europea y estén sujetas y no exentas al mismo.

La redacción puede llevar a equívocos, y deberemos entender que no existe obligación de emitir factura cuando las operaciones de seguros y financieras se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto o en otro Estado miembro (servicios intracomunitarios) y estén sujetas y exentas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 221.2 de la Directiva 2006/112/CE y las Notas explicativas de la Comisión Europea los Estados miembros pueden imponer a los sujetos pasivos que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en su territorio desde el que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, la obligación de emitir una factura ordinaria o simplificada, con los detalles requeridos en ambos casos, respecto a las

prestaciones de servicios exentas citadas, que haya efectuado dicho sujeto pasivo en su territorio o fuera de la Comunidad. Así, los Estados miembros no pueden exigir una factura por la prestación de estos servicios cuando esté sujeta a imposición en otro Estado miembro. Cuando el lugar de imposición y el lugar de establecimiento del prestador de los servicios estén ubicados en el mismo Estado miembro, dicho Estado miembro podrá exigir la expedición de una factura para prestaciones de servicios entre empresas o de empresas a consumidores.

Nuestro legislador ha optado por aplicar la previsión contenida en la directiva, extendiendo la excepción a la obligación de emitir factura, en las operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto sujetas y exentas. Los términos generales en los que está redactado el precepto interno y la no referencia a territorios o Estados terceros llevan a considerar que estos casos también se encuentran recogidos en la excepción.

Existirá por tanto obligación de emitir factura cuando nos encontremos ante operaciones sujetas y no exentas, estén localizadas en el territorio de aplicación del impuesto o en el de otro Estado miembro, así como las operaciones a que se refiere la letra ñ) del artículo 20.Uno.18.º (servicios de intervención prestados por fedatarios públicos), así como todas las operaciones que el precepto excluye expresamente de la exención.

EJEMPLO 21

Deberemos emitir factura en relación con las siguientes operaciones contempladas en el artículo 20.Uno.18.º de la LIVA:

- Los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos (las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones no se consideran de gestión de cobro). Tampoco se extiende la exención a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de *factoring*, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos [letra a)].
- Los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos sindicados [letra d)].
- El servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro, así como los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de *factoring*, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos [letra h)].
- La cesión de efectos en comisión de cobranza y los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de *factoring*, con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos [letra i)].
- Las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto las monedas de oro que tengan la consideración de oro de inversión, de acuerdo con lo establecido en el número 2.º del artículo 140 de la LIVA [letra j)].

.../...

.../...

- Los servicios de depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores del número 18.º, así como los servicios y operaciones exceptuados de la exención conforme a la letra k).

11.3. TIPOS DE FACTURAS

11.3.1. Clasificación de las facturas

Con la finalidad de establecer un sistema armonizado de facturación y de promover y facilitar el funcionamiento de los pequeños y medianos empresarios, así como de los profesionales, se establece un sistema de facturación en la directiva comunitaria basado en dos tipos de facturas, completa u ordinaria y simplificada (art. 220 bis), que recoge nuestro reglamento, desapareciendo así la tradicional diferenciación entre factura y tique. No obstante, es de advertir que por su contenido, la factura simplificada podrá ser normal o cualificada (esta última permite la deducibilidad del impuesto y el destinatario es otro empresario o profesional).

La factura simplificada tiene un contenido más reducido que las facturas completas u ordinarias y, salvo algunas excepciones, puede expedirse, a elección del obligado a su expedición en los supuestos que seguidamente se expondrán.

11.3.2. Supuestos de expedición de facturas simplificadas. Deducibilidad de las cuotas soportadas

En el artículo 4 de nuestra norma interna se establecen las reglas concernientes a la expedición de la factura simplificada, indicándose en primer lugar los supuestos en que la obligación de expedir factura puede ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada (estamos ante opción del sujeto pasivo, no ante una norma imperativa):

- Cuando el importe de la operación no exceda de 400 euros, IVA incluido (si bien la Directiva alude a 100 euros, los Estados miembros pueden ampliar este importe hasta los 400 euros, previa consulta al Comité de IVA).
- Cuando deba expedirse una factura rectificativa (en principio el precepto permite la expedición de este tipo de facturas en relación con cualquier operación anterior).
- Cuando el importe de la operación no exceda de 3.000 euros, en las operaciones en las que hasta ahora se permitía expedir tique. Esto es, respecto de las operaciones que hasta ahora podía expedirse tique, a partir de 1 de enero de 2013 deberemos

expedir factura simplificada. Se mantienen los mismos supuestos y letras [letras a) hasta la n)] que los recogidos en el reglamento de 2003, si bien se elimina la letra ñ), que en el actual reglamento pasa a ser el apartado 3 con alguna modificación.

- También se autoriza al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT para autorizar la expedición de facturas simplificadas, en supuestos distintos de los señalados en los puntos anteriores, cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten particularmente la inclusión en las mismas de la totalidad de los datos o requisitos previstos en el artículo 6 del reglamento para las facturas completas u ordinarias.

Hay que advertir que las autorizaciones concedidas con anterioridad por el Departamento para la expedición de tiques (de acuerdo con los Reglamentos de Facturación ya derogados), se entenderán a partir de 1 de enero de 2013 que son autorizaciones para emitir facturas simplificadas, manteniéndose vigentes mientras no se revoquen expresamente.

La factura simplificada no es documento justificativo del derecho a la deducción del IVA, si bien se establece que en el supuesto de que su contenido refleje las menciones referidas en el artículo 7.2 del reglamento (se examina posteriormente) podrá ser considerada como documento justificativo de este derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 97.Uno de la LIVA. A estas facturas simplificadas nos referimos como facturas simplificadas «cualificadas», al producir estos efectos en relación con el impuesto soportado.

11.3.3. Supuestos excluidos de facturación simplificada, debiendo emitirse factura ordinaria o completa

El precepto recoge también los supuestos en los que no se podrá expedir factura simplificada, estando prohibida su emisión, de acuerdo con los artículos 220 bis.2 y 238.2 de la Directiva 2006/112/CE:

- Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro del artículo 25 de la LIVA, esto es, por las entregas intracomunitarias de bienes expediremos siempre factura completa u ordinaria.

EJEMPLO 22

1. Un particular establecido en el territorio de aplicación del impuesto transmite un vehículo, considerado medio de transporte nuevo de acuerdo con el artículo 13 de la

.../...

.../...

LIVA, a otro particular establecido en Portugal, dándose de baja en España a todos los efectos, y transportándose a ese Estado miembro.

En este caso, el particular establecido en el territorio de aplicación del impuesto es considerado empresario a efectos del IVA (art. 5.Uno.3 de la LIVA), efectuando una EIB de acuerdo con el artículo 25 de la ley. Está obligado a emitir una factura completa u ordinaria, de acuerdo con el contenido que exige el artículo 6 del Reglamento de Facturación, si bien no se especificará el NIF a efectos de IVA atribuido por los Estados miembros del proveedor y del destinatario (no se exige en este caso tenerlo, ni estar incluido en el Registro de Operadores Intracomunitarios), y tampoco se hará mención a tipo impositivo (la operación está exenta en el territorio de aplicación del impuesto), y cuota repercutida (no la hay).

2. Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, fabricante de muebles, traslada mercancía desde la fábrica que tiene en Soria hasta París (Francia) donde tiene un establecimiento permanente.

En este caso, de acuerdo con el artículo 9.3 de la LIVA el empresario realizada en el territorio de aplicación del impuesto una operación asimilada a entrega intracomunitaria o transferencia o autoconsumo intracomunitario, exento en virtud del artículo 25 de la ley. Deberá expedir una factura completa u ordinaria. En este caso deberá especificar el NIF a efectos de IVA suministrado por las Administraciones tributarias de España y de Francia, si bien no hará mención a tipo impositivo y cuota.

- Las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Tres y Cinco de la LIVA (ventas a distancia y ventas de productos sujetos a impuestos especiales en las condiciones establecidas para las ventas a distancia) cuando, por aplicación de las reglas referidas en dicho precepto, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

EJEMPLO 23

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto se dedica a la venta de ordenadores teniendo una página web. Vende un ordenador a un particular establecido en Italia, remitiéndolo a este Estado miembro y siendo el coste del transporte por cuenta del empresario español. El precio de la operación es de 1.000 euros, IVA excluido, y se conoce que esta es la primera operación de venta a distancia realizada para destinatarios

.../...

.../...

italianos. El empresario español no ha ejercitado la opción de tributar por todas las operaciones que realice con Italia en dicho Estado miembro.

En este caso, la venta a distancia tributa en el territorio de aplicación del impuesto, y el empresario español está obligado a emitir una factura completa u ordinaria, repercutiendo el tipo impositivo del 21 %.

- Las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura sea expedida por este último con arreglo al artículo 5 del reglamento.
- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios del artículo 2.3 b) a') y b'). Tanto en este caso como en el anterior, el precepto se refiere a las reglas o normas de conflicto que hemos examinado anteriormente, previstas en el artículo 2.3.

EJEMPLO 24

1. Un empresario español dedicado a la traducción de libros, documentos, etc., tiene concertado con profesionales establecidos en todos los Estados miembros este servicio, de manera que cuando los destinatarios requieren al empresario español para que les preste un servicio de traducción, el empresario contrata a los profesionales establecidos en otros Estados miembros. Ha firmado con todos un documento por el cual la facturación a emitir por las operaciones realizadas por los profesionales para el empresario español será cumplida por este último.

Las prestaciones de servicios realizadas por los profesionales establecidos en otros Estados miembros para el empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto se entienden localizadas en este último territorio (art. 69.Uno.1.º de la LIVA). El sujeto pasivo de estas operaciones, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA, es el empresario español destinatario. Como las facturas son expedidas por este último en nombre y por cuenta de los profesionales no establecidos, su expedición se efectuará a través de factura completa u ordinaria (en ella deberán hacerse constar los NIF a efectos de IVA atribuidos por las Administraciones tributarias de los Estados miembros del profesional y del destinatario, así como el tipo impositivo y la cuota repercutida).

.../...

.../...

2. Un profesional ingeniero establecido en el territorio de aplicación del impuesto, elabora un informe para un empresario establecido en Canadá.

La obligación de emitir factura se ajusta en este caso al Reglamento de Facturación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.3 b) b'). Deberá emitirse factura completa u ordinaria, puesto que el artículo 4.4 impide la emisión de factura simplificada. No obstante, como la operación se entenderá localizada en Canadá no se hará constar tipo impositivo y cuota repercutida.

3. El profesional anterior emite otro informe para un empresario establecido en Bélgica, sin que este último haya asumido la obligación de expedir materialmente la factura.

En este caso, dado que la expedición material de la factura corresponde al profesional español, nos encontramos ante un supuesto en el que resulta de aplicación el Reglamento de Facturación, de acuerdo con el artículo 2.3 b) a'), y el profesional deberá emitir factura completa u ordinaria. Deberá hacerse mención a los NIF a efectos de IVA atribuidos por España (del prestador del servicio) y por Bélgica (del destinatario), sin hacerse constar tipo impositivo y cuota (la operación tributará en Bélgica, donde se localiza de acuerdo con el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, correspondiendo al destinatario la declaración de la operación ante la Administración tributaria belga, por un precepto similar a nuestro artículo 84.Uno.2.º).

11.4. CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA POR EL DESTINATARIO O POR UN TERCERO

El artículo 224 de la Directiva 2006/112/CE permite la posibilidad de que el proveedor del bien o el prestador del servicio delegue la obligación de emitir factura al destinatario, obligación que también puede ser cumplida por un tercero.

La Ley 17/2012 modifica el artículo 164.Dos de la LIVA, con vigencia a partir de 1 de enero de 2013, para recoger estas previsiones, recogiendo la regla general de que la obligación de expedir y entregar factura por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo.

El artículo 5 del Reglamento de Facturación mantiene esta posibilidad de emitir la factura por el destinatario o por un tercero, tal como se establecía en el precepto del mismo número del reglamento de 2003, manteniéndose que el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones en materia de facturación sigue recayendo en el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a su expedición (quien entrega el bien o presta el servicio).

En relación con la emisión de las facturas por el destinatario de la operación, las novedades son las siguientes, teniendo en cuenta tanto el precepto legal como el reglamentario:

- Se mantiene la condición de que exista un acuerdo previo entre el empresario o profesional que realiza las operaciones y el destinatario de estas, eliminándose la obligación de que esté «documentado por escrito». Se mantiene que deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquellas a las que se refiera (aludiendo por tanto a que en la generalidad de los casos se documentará por escrito).
- Cada factura deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Ahora se señala que «este procedimiento se ajustará a lo que determinen las partes», eliminándose el plazo de 15 días para el que el empresario o profesional que ha realizado las operaciones acepta o rechaza la factura expedida en su nombre por el destinatario. De esta forma, el procedimiento se fija por las partes de común acuerdo, existiendo libertad de pactos en el marco de las obligaciones que recoge el reglamento. De existir acuerdo escrito entre las partes, lo lógico será que este procedimiento se recoja en el acuerdo.
- Se mantiene la exigencia de remitir una copia al empresario o profesional que realizó la operación por parte del destinatario, así como la previsión de que las facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que realiza las operaciones que en ellas se documentan.

En relación con la posibilidad de emitir las facturas por un tercero, se mantienen las condiciones exigidas hasta ahora, de forma que no se exigen requisitos formales concretos.

Como requisito común a la expedición de facturas por el destinatario o por un tercero, se conserva la previsión, en el caso de que no esté establecido en la Unión Europea de acudir a la AEAT. No obstante, con anterioridad se requería la autorización de la AEAT, mientras que ahora solo se exige la comunicación a la AEAT de que la expedición de las facturas se realizará por el destinatario o por terceros no establecidos en la Unión Europea.

También se mantiene la previsión de que esta autorización no se requerirá cuando el destinatario o el tercero se encuentre establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el cual exista un instrumento jurídico relativo a la existencia mutua con un ámbito similar al previsto por la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, y el Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre.

La disposición transitoria primera del reglamento prevé que no será necesaria una nueva comunicación expresa por parte del obligado tributario cuando la expedición por un tercero hubiera sido previamente autorizada por la AEAT o se hubiera iniciado el procedimiento de solicitud de autorización de acuerdo con el reglamento derogado. Las solicitudes de autorización en curso de tramitación se entenderán que son comunicaciones.

11.5. CONTENIDO DE LAS FACTURAS

La reforma operada en esta materia tiene como finalidad, según el legislador comunitario, hacer posible un mejor control del impuesto, tratar de forma más uniforme las entregas o prestaciones transfronterizas y las de ámbito nacional y contribuir a promover la facturación electrónica.

11.5.1. Factura completa u ordinaria

En el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE se regula el contenido mínimo de las facturas completas u ordinarias, que se ha trasladado al artículo 6 de nuestro reglamento, si bien la mención prevista en el artículo 226.7 bis de la Directiva no se ha recogido en nuestra norma interna, ya que el legislador no ha previsto la posibilidad de que el IVA sea exigible en el momento de recibirse el pago («devengo por criterio de caja»).

Al final de este análisis de la norma reglamentaria se recoge un cuadro comparativo del contenido de las facturas completas u ordinarias y simplificadas, donde se encuentran más exhaustivamente las menciones que deben recogerse. Ahora nos limitaremos a conocer las novedades, que son las siguientes:

- En cuanto al domicilio del destinatario [letra e) art. 6.1], se ha suprimido la excepción recogida en el reglamento derogado para no consignar el domicilio del destinatario si este era una persona física que no actuaba como empresario o profesional. Por tanto, a partir del 1 de enero de 2013 debe consignarse de manera obligatoria el domicilio del destinatario, aun cuando sea una persona física que no actúa como empresario o profesional.
- Subsiste la obligación de hacer constar que la operación que se documenta en una factura está exenta de IVA, con referencia a las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, o a los preceptos de la LIVA, o indicación de que la operación está exenta. En el supuesto de que estemos ante una operación no sujeta, desaparece la obligatoriedad de hacer constar esta circunstancia, por lo que tampoco deberá expresarse precepto alguno relativo a la no sujeción.

EJEMPLO 25

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto vende mercancía a otro empresario establecido en Holanda, transportándose a ese Estado miembro. Asimismo, presta un servicio de asesoramiento industrial a otro empresario establecido en

.../...

.../...

Bélgica. Todos los empresarios tienen NIF a efectos de IVA atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias.

La venta efectuada al empresario holandés es una entrega intracomunitaria de bienes exenta en virtud del artículo 25 de la LIVA. El empresario español deberá emitir factura en la que se hará constar esta circunstancia: bien con la mención «operación exenta», bien con referencia al artículo 25 de la LIVA o al artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE.

En cuanto a la segunda operación, se trata de una prestación de servicios intracomunitarias, localizándose en Bélgica, de acuerdo con el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA. Es una operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto, no existiendo obligación de hacer referencia en la factura que emita el empresario español a esta circunstancia. No obstante, al localizarse esta operación en Bélgica el sujeto pasivo será el destinatario, por una regla análoga a nuestro artículo 84.Uno.2.º de la LIVA. Por ello, el empresario español deberá hacer constar en factura la mención «inversión del sujeto pasivo».

En ambas facturas se hará mención a los NIF atribuidos por las Administraciones tributarias. Podrá omitirse la información relativa a tipo impositivo, cuota tributaria y descripción de la operación en la forma expuesta en la letra f) del artículo 6.1, si bien en su lugar, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los servicios suministrados y su naturaleza, se indicará el importe sujeto al impuesto de tales servicios.

- El reglamento actual recoge en el apartado 1 del artículo 6, en las letras k) a o), menciones que en el reglamento derogado se encontraban en otros apartados o preceptos. Así, se mantiene la obligatoriedad de incluir las menciones:
 - «Inversión del sujeto pasivo» en el caso de que el sujeto pasivo del IVA sea el adquirente o el destinatario de la operación (con anterioridad se exigía referencia a la norma).
 - «Régimen especial de las agencias de viaje» en caso de aplicación de este régimen especial.
 - «Régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección» en caso de aplicar este régimen especial (en el reglamento derogado esta obligación y la anterior se recogían en el art. 14).
- En el supuesto de que la entrega de bienes o prestación de servicios esté sujeta a la inversión del sujeto pasivo y dicha entrega o prestación constituya además una operación exenta en el Estado miembro de imposición, las Notas explicativas de la Comisión indican que bastará con incluir la mención «inversión del sujeto pasivo» tal como figura en el artículo 226, apartado 11 bis de la Directiva 2006/112/CE.

- En el caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega o prestación quien expida la factura en lugar del proveedor o prestador, de conformidad con el artículo 5 del reglamento, se incluirá la mención «facturación por el destinatario» (no hay previsión alguna en este sentido para el caso de que la facturación se realice por un tercero).
- Ha desaparecido la mención a la condición de «copia» en el supuesto de que se emitan copias de las facturas. El reglamento prevé la existencia de copias, dado que tanto el artículo 6 como el 7 comienzan con la expresión «toda factura y sus copias»; no obstante se encarga también de ratificar el carácter de «original» o único de la factura emitida por el sujeto pasivo (el art. 14 recuerda que los empresarios y profesionales o sujetos pasivos solo podrán expedir un original de cada factura, como hacía también el art. 12 del reglamento derogado). Estas copias no constituyen documentos que justifiquen el derecho a la deducción. Todo ello sin perjuicio de que el proveedor o el prestador guarden una o varias «copias» y la matriz de la factura que expiden soporte la documentación realizada.
- Cuestión distinta a la anterior es que el proveedor o el prestador puedan emitir «duplicados» de las facturas (cuando en una misma operación concurren varios destinatarios, en cuyo caso debe consignarse en el original y en cada uno de los duplicados la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de ellos; o en los supuestos de pérdida del original por cualquier causa). Estos duplicados tienen la misma eficacia que los correspondientes documentos originales y por tanto son eficaces para ejercitar el derecho a la deducción. En cada uno de los ejemplares duplicados deberá hacerse constar la expresión «duplicado».
- En el supuesto previsto en el artículo 2.3 b) a') del reglamento, el obligado a expedir la factura podrá omitir la información relativa a la descripción de las operaciones, el tipo impositivo y la cuota tributaria [letras f), g) y h) del apartado 1 del art. 6]. Se trata de operaciones realizadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, localizadas en otro Estado miembro, siendo sujeto pasivo el destinatario para quien se realice la operación y la factura es emitida por el proveedor o el prestador establecido. No obstante, en lugar de las anteriores menciones, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los bienes o servicios suministrados y su naturaleza, se indicará en su lugar el importe sujeto al impuesto de tales bienes o servicios.

EJEMPLO 26

Un profesional dedicado a la asesoría jurídica, establecido en Huesca, presta un servicio de asesoramiento a un empresario establecido en Pau (Francia). Ambos tienen atribuido por sus respectivas Administraciones tributarias el NIF a efectos del IVA.

.../...

.../...

La operación es una prestación de servicios localizada en Francia (art. 69.Uno.1.º de la LIVA). Como emite la factura el profesional español, se indicará NIF a efectos de IVA, pero podrá omitirse la información sobre descripción de las operaciones, tipo impositivo y cuota tributaria. No obstante, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los servicios suministrados y su naturaleza, se indicará el importe sujeto al impuesto de tales servicios.

- Se eliminan las referencias a las operaciones triangulares. En el reglamento derogado se indicaba que los empresarios o profesionales que realizasen las entregas subsiguientes a las AIB a que se refiere el artículo 79.2 del RIVA debían indicar expresamente en las facturas correspondientes a dichas entregas que se trata de una operación triangular o en cadena de las contempladas en el artículo 26.Tres de la LIVA y consignar en ellas el número de identificación a efectos del IVA con el que realizan las referidas AIB y entregas interiores subsiguientes, así como el número de identificación a efectos del mencionado impuesto suministrado por el destinatario de la entrega subsiguiente. Desaparecen pues todas estas menciones, encontrándonos ante entregas interiores por las que se producirá la inversión del sujeto pasivo, puesto que para que resulte aplicable la exención del artículo 26.3 de la LIVA es necesario que quien efectúa la entrega interior no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Por ello, cuando menos, en la factura debería aparecer la mención «inversión del sujeto pasivo», de acuerdo bien con nuestra norma interna (si resulta de aplicación porque la factura la expide el comprador destinatario establecido) bien con la norma interna del Estado miembro del transmitente (que debería recoger una previsión análoga a la recogida por nuestro reglamento).
- También se ha suprimido la posibilidad que establecía el derogado artículo 6.7 del reglamento de 2003. Esto es, la opción de omitir algunas de las menciones que recoge el apartado 1 del artículo 6, previa autorización del Departamento de Gestión Tributaria, cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten la consignación de las menciones. Desaparece por tanto la posibilidad de acudir a la AEAT para reducir el contenido de la factura. Consecuencia de todo ello es que en la disposición transitoria primera del real decreto que aprueba el Reglamento de Facturación se establece que las autorizaciones concedidas con anterioridad por el Departamento de Gestión Tributaria perderán sus efectos el día 1 de enero de 2013, salvo las concedidas para la emisión de facturas que contuvieran, en todo caso, las siguientes menciones: fecha de expedición de la factura, identidad del obligado a su expedición, identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados y la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla, que mantendrán su vigencia mientras no se revoquen expresamente.

- Finalmente, se elimina también la referencia a facturas que reflejen operaciones cuya contraprestación sea inferior a 100 euros. En este caso se permitía omitir los datos de identificación del destinatario. Esta circunstancia, no obstante, queda subsumida en las facturas simplificadas, que pueden expedirse en operaciones cuya contraprestación no exceda de 400 euros, IVA incluido.

11.5.2. Factura simplificada normal

En relación con la factura completa u ordinaria, la factura simplificada tiene un contenido menor. Como sabemos, esta última ha sustituido a los tiques, pudiendo señalarse que el contenido de la factura simplificada es menor que el de la ordinaria, pero mayor que el de los tiques. Por ello podemos señalar que el contenido mínimo de una factura simplificada será el de una ordinaria, excluyendo los siguientes datos (o sustituyéndolos, en su caso):

- NIF a efectos de IVA atribuido por las Administraciones tributarias, bien del expedidor o del destinatario (ya se ha indicado que no puede emitirse factura simplificada para las operaciones del art. 4.4 del reglamento, relacionadas anteriormente).
- Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- Identificación del destinatario de las operaciones (nombre y apellidos, razón o denominación social completa).
- Descripción de las operaciones, con constancia de todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible. No obstante, en sustitución de esta mención, se exige ahora la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.
- En cuanto al tipo impositivo aplicado, se exige hacerlo constar y, opcionalmente, también la expresión «IVA incluido».
- Cuota tributaria que, en su caso, se repercute. Esto es, en la factura simplificada no existe obligación de hacer constar por separado el precio o contraprestación de la cuota repercutida.

Los demás elementos serán los que se han reflejado ya en las facturas ordinarias. Para una mejor comprensión, como anexo a estos comentarios figura un cuadro resumen sobre el contenido de las facturas. No obstante, es de advertir que, frente a los tiques, ahora en las facturas simplificadas deberá hacerse constar:

- Fecha de expedición, así como la de realización de las operaciones, en el caso de que sea distinta a la anterior.
- Resulta obligatorio consignar el tipo impositivo aplicado, pudiendo añadirse, además, la expresión «IVA incluido».

- Cuando una misma factura comprenda operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos del IVA, deberá especificarse por separado, además, la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones.
- Deben recogerse las menciones «operación exenta de IVA» (o cita de los artículos de la ley o de la directiva aplicables), «inversión del sujeto pasivo», «facturación por el destinatario», «régimen especial de las agencias de viaje», «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte», «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección».
- En el caso de facturas rectificativas, se hará referencia expresa e inequívoca de la factura rectificadora y de las especificaciones que se modifican.

11.5.3. Factura simplificada cualificada

Como se ha indicado la factura simplificada no constituye documento justificativo del derecho a la deducción, de acuerdo con el artículo 97 de la LIVA. A fin de que reúna esta cualidad, el artículo 7.2 del reglamento prevé la posibilidad de consignar unos datos adicionales. De hacerse mención a estos datos, el documento justificará el derecho a la deducción.

Ahora bien, el precepto hace referencia a que se harán constar cuando el destinatario sea un empresario o profesional y así lo exija al expedidor de la factura simplificada.

También deberán hacerse constar estos datos adicionales cuando el destinatario no sea un empresario o profesional, y así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria (apartado 3).

Los datos adicionales que deberán consignarse son los siguientes:

- NIF atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea.
- Domicilio del destinatario de las operaciones.
- Cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

11.5.4. Consignación de mayores o menores menciones en las facturas simplificadas

Se atribuye la facultad a la Administración tributaria, en el apartado 4 del artículo 7 del reglamento, para exigir en las facturas simplificadas un contenido mayor o menor en función de los parámetros que indica el precepto.

En el precepto se reflejan dos circunstancias que, apreciadas por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, pueden recomendar consignar mayores o menores menciones:

- Las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate.
- Las condiciones técnicas de expedición de las facturas simplificadas.

Se trata de una facultad atribuida al Departamento de Gestión y, dado que puede ejercitarse por iniciativa del órgano, se exige que los acuerdos que adopte sean objeto de la debida publicidad por parte de la AEAT.

En el supuesto de que exija la inclusión de menciones adicionales, en ningún caso podrá exigir más información que la prevista para las facturas completas u ordinarias.

Para el supuesto de que autorice la expedición de facturas simplificadas con menores datos, las menciones que podrán eliminarse son las siguientes:

- Número y, en su caso, serie.
- Fecha de realización de la operación o en la que se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.
- Tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, la expresión «IVA incluido».
- Contraprestación total. No obstante, cuando se autorice la omisión de este dato o del anterior, se hará constar la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.
- Menciones referidas a exención, inversión del sujeto pasivo, facturación por destinatario, o regímenes especiales de las agencias de viajes, o de bienes usados, objetos de arte, o de antigüedades y objetos de colección.
- Los datos a que se refieren las facturas simplificadas cualificadas: NIF atribuido por las Administraciones tributarias española y del Estado miembro correspondiente, domicilio del destinatario y cuota tributaria.

11.6. MEDIOS DE EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS

11.6.1. Igualdad de trato entre facturas en papel y facturas electrónicas. Autenticidad, integridad y legibilidad

El legislador comunitario parte de equiparar la facturación en papel y electrónica. Así lo expone en los considerandos de la Directiva 2010/45/UE: «Dado que la facturación electrónica puede ayudar a las empresas a reducir costes y ser más competitivas, hay que revisar los requisitos actuales sobre IVA en materia de facturación electrónica con el fin de suprimir las cargas y obstáculos existentes. Procede aplicar el mismo trato a la facturación en papel y a la facturación electrónica y no

debe aumentar la carga administrativa sobre la facturación en papel». No obstante, como recuerda el legislador español en la exposición de motivos del Reglamento de Facturación, esta nueva regulación «supone un decidido impulso a la facturación electrónica, cumpliendo la finalidad marcada por la directiva comunitaria, bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica, como instrumento para reducir costes y hacer más competitivas a las empresas».

El artículo 164.Dos de la LIVA, en la redacción dada por la Ley 17/2012 (con vigencia a partir de 1 de enero de 2013) y el artículo 8 del Reglamento de Facturación recogen los dos principios generales que rigen esta materia:

- La expedición de facturas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta de aquel, podrá realizarse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento.
- La factura, en papel o electrónica, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación (con anterioridad se exigía que garantizase la fecha de expedición, consignación en libros y la adecuada conservación).

Debe recordarse que las reglas anteriores serán igualmente aplicables a quienes, sin ser sujetos pasivos del IVA, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determinan en el Reglamento de Facturación.

¿Qué se entiende por autenticidad del origen, integridad del contenido y legibilidad? En el reglamento, recogiendo las previsiones de la directiva, se dispone:

- A) Autenticidad del origen de la factura, en papel o electrónica: se entiende por ello la garantía de la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura. En las Notas explicativas de la directiva se señala que tanto el sujeto pasivo destinatario como el proveedor tienen la obligación de garantizar esta autenticidad del origen independientemente el uno del otro. Así, el proveedor debe poder garantizar que la factura ha sido expedida, en efecto, por él mismo o en su nombre y por su cuenta, pudiendo satisfacerse este requisito mediante el mantenimiento de un registro de la factura en los documentos contables; y en caso de facturación por el destinatario o por un tercero, se podrá demostrar mediante los justificantes correspondientes.

En cuanto a la garantía por el destinatario, este debe poder garantizar que la factura recibida procede del proveedor del bien o servicio o del emisor de la factura. Para ello puede elegir entre dos alternativas:

- Verificar si la información relativa a la identidad del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios indicada en una factura es correcta: si bien la identidad del proveedor debe indicarse siempre en la factura, ello no es sufi-

ciente por sí solo para garantizar la autenticidad del origen, y el destinatario debe garantizar que el proveedor ha realizado efectivamente la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a los que alude la factura. Para ello, podrá aplicar el destinatario cualquier control de gestión que cree una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega del bien o la prestación de servicios.

- Garantizar la identidad del emisor de la factura: por ejemplo, mediante la firma electrónica avanzada o EDI; aunque ello no afecta a la necesidad de que las facturas deben reflejar ante todo operaciones reales.

B) Integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica: por tal debe entenderse la garantía de que el contenido no ha sido modificado. De acuerdo con las Notas explicativas de la directiva, tanto el proveedor como el destinatario tienen esta obligación, y ambos pueden elegir el modo de cumplir dicha obligación independientemente el uno del otro, o podrán acordar garantizar que el contenido no ha sido modificado, por ejemplo, mediante determinadas tecnologías como EDI o sistemas avanzados de firma electrónica. El sujeto pasivo puede elegir si, para cumplir la obligación, aplica, por ejemplo, controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la operación, o tecnologías específicas.

Este requisito de asegurar el contenido no afecta al formato de la factura electrónica. Siempre y cuando el contenido de la factura requerido en virtud de la Directiva sobre el IVA no haya sido modificado, el formato en el que se presente dicho contenido podrá ser convertido a otros formatos, teniendo en cuenta que «forma» hace referencia al tipo de factura (en papel o electrónica) y el «formato» se refiere a la presentación de la factura electrónica.

C) Legibilidad: el reglamento no define esta noción. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua nos recuerda que es la «cualidad de lo que es legible», y legible significa «que puede leerse». Según las Notas explicativas de la directiva, se entiende por legibilidad de una factura el hecho de que sea legible por personas, y esta característica deberá garantizarse hasta el final del periodo de conservación. Deberá presentarse en un estilo que permita leer claramente todo su contenido relativo al IVA, ya sea sobre papel o en un monitor, sin necesidad de llevar a cabo un examen o interpretación minuciosos. A este respecto, los mensajes EDI, los mensajes XML y otros mensajes estructurados en formato original no se consideran legibles por personas (tras un proceso de conversión sí pueden considerarse legibles por personas). En el caso de facturas electrónicas, esta condición se considerará cumplida si, previa solicitud, la factura se puede presentar dentro de un plazo razonable, sin demora, incluso tras un proceso de conversión, en forma legible por personas en un monitor o mediante impresión, debiendo disponerse, durante todo el periodo de conservación, de un visor adecuado y fiable compatible con el formato de las facturas electrónicas.

En definitiva, para el supuesto de facturas electrónicas, y con vistas al cumplimiento de las obligaciones con la Hacienda Pública, se establece el mandato de que los

sujetos pasivos tengan los sistemas informáticos adecuados con el fin de hacer posible que la Administración tributaria tenga acceso a los datos o información guardada por el sujeto pasivo y pueda ser objeto de análisis.

11.6.2. Medios que garantizan la autenticidad y la integridad

Se establece en el artículo 8.3 del reglamento que la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, pueden garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Tanto el proveedor como el destinatario pueden elegir libremente el modo de garantizar la autenticidad y la integridad, y este derecho de elección no puede ser restringido por un Estado miembro. El hecho de que se citen en el reglamento a continuación algunos procedimientos o tecnologías no puede ser óbice para el uso de otras tecnologías o procedimientos, siempre y cuando cumplan las condiciones de garantizar lo que venimos señalando.

En particular, pueden garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. Estos controles deberán permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

Varios son los conceptos a los que alude el precepto. En primer lugar, «control de gestión». De acuerdo con las Notas explicativas de la directiva, es un concepto amplio, el proceso creado, aplicado y mantenido al día por las personas responsables (dirección, personal, propietarios) para ofrecer garantías razonables respecto a los informes de carácter financiero, contable y reglamentario y al cumplimiento con los requisitos legales. En concreto debe interpretarse como el proceso por el cual un sujeto pasivo ha creado, aplicado y mantenido al día un nivel razonable de garantía de la identidad del proveedor del bien o servicio o del emisor de la factura (autenticidad del origen), del hecho de que el contenido relativo al IVA no ha sido modificado (integridad del contenido) y de la legibilidad de la factura desde el momento de su expedición hasta el final del periodo de conservación.

Estos controles de gestión deben adecuarse al tamaño, la actividad y el tipo de sujeto pasivo y tener en cuenta el número y el valor de las operaciones, así como el número y el tipo de proveedores de bienes o prestadores de servicios y destinatarios; u otros factores.

EJEMPLO 27

Según las Notas explicativas de la directiva, un ejemplo de control de gestión es la verificación de la correspondencia de los justificantes. La importancia concedida a los justificantes estará en función de factores como, por ejemplo, el grado de independencia del

.../...

.../...

emisor de los justificantes con respecto al sujeto pasivo y la importancia atribuida a dichos documentos en el proceso contable. Un aspecto importante de este tipo de controles de gestión reside en que, a efectos de su comprobación, la factura se considera un documento que forma parte del proceso de gestión y contable y no un documento independiente.

Es importante recordar que las facturas, ya sean en papel o formato electrónico, constituyen, por regla general, un solo documento dentro de una serie de documentos (por ejemplo, orden de compra, contrato, documento de transporte, requerimiento de pago, etc.), todos ellos relacionados con una operación la cual documentan.

En el caso del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios se podría verificar la correspondencia de la factura con una orden de compra, los documentos de transporte y la recepción del pago. En el caso del destinatario, se podría verificar la correspondencia de la factura con la orden de compra autorizada (aviso de confirmación de compra), el albarán de entrega, la notificación de pago y de envío. No obstante, son solo algunos ejemplos típicos de documentos que pueden estar disponibles en una empresa; es perfectamente posible verificar la correspondencia de otros muchos documentos con la factura.

El segundo concepto al que se alude es el de «pista de auditoría fiable». Según las Notas explicativas de la directiva, puede describirse como el flujo documentado de una operación desde que se inicia (siendo un ejemplo de documento fuente una orden de compra), hasta que finaliza (por ejemplo mediante el registro final en las cuentas anuales) y viceversa, interrelacionando los distintos documentos del proceso. Una pista de auditoría incluye documentos fuente, operaciones procesadas y referencias al vínculo entre ambos.

Una pista de auditoría puede considerarse fiable cuando el vínculo entre los justificantes y las operaciones procesadas se puede seguir con facilidad (se dispone de suficientes detalles para vincular los documentos), se atiene a los procedimientos definidos y refleja los procesos que realmente han ocurrido.

EJEMPLO 28

De acuerdo con las Notas explicativas, este objetivo se puede alcanzar, por ejemplo, mediante documentos de terceros, tales como extractos de cuenta bancarios, documentos del destinatario o del proveedor de los bienes o prestador de los servicios (documentos de la contraparte) y controles internos, tales como la separación de tareas.

A los efectos del VA, una pista de auditoría debe ofrecer un vínculo comprobable entre una factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que permita verificar si la factura correspondiente refleja la efectiva ejecución de la operación; siendo el sujeto pasivo quien puede determinar, a su discreción, el método para demostrar el vínculo entre una factura y la entrega del bien o prestación del servicio.

EJEMPLO 29

Señalan las Notas explicativas que una pista de auditoría, por ejemplo, podría incluir distintos documentos, tales como una orden de compra, documentos de transporte y la propia factura, con la documentación que permita comprobar que dichos documentos se corresponden o con la simple indicación del hecho de que los tres documentos efectivamente se corresponden.

Al igual que los controles de gestión, la pista de auditoría fiable debe adecuarse al tamaño, la actividad y el tipo de sujeto pasivo y tener en cuenta el número y el valor de las operaciones, así como el número y el tipo de proveedores de bienes o prestadores de servicios y destinatarios; debiendo tenerse en cuenta otros factores cuando proceda.

Indudablemente el legislador comunitario pretende con esta regulación evitar posibles abusos o fraudes, asegurando tanto la declaración correcta de las operaciones por el sujeto pasivo, como el que las facturas sean soporte de la realidad que sustentan. Ello lleva a plantear varias cuestiones. En relación con la igualdad de trato entre la factura en papel y electrónica, dada la regulación de esta última, pueden existir algunas diferencias, como seguidamente se expondrá que pudiera favorecer la emisión por este último formato. De otra parte, tanto el emisor como el receptor, en el supuesto de ser ambos empresarios o profesionales, deben cumplir con las obligaciones de información frente a la Administración tributaria, lo que hace que esta pueda contrastar los datos recibidos de uno y otro para su control. La cuestión es si este Reglamento de Facturación introduce algunas obligaciones formales adicionales, cuyo cumplimiento puede ser comprobado por la Administración tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación a fin de acreditar la veracidad de los datos que se han hecho constar en las facturas, esto es, la acreditación de la realidad de las operaciones. En este sentido, deben interpretarse estas normas como procedimientos o medios de prueba a disposición del sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública, quien, con las facultades que le otorga la Ley General Tributaria (LGT), tiene la obligación de acreditar los hechos imputados al obligado tributario. En este marco, la teoría de la carga de la prueba elaborada por la jurisprudencia del TS puede hacer recaer esta sobre el obligado tributario quien tendrá la posibilidad de hacer valer estos procedimientos que ahora examinamos.

11.7. FACTURA ELECTRÓNICA

11.7.1. Factura electrónica. Concepto

Una de las novedades más importantes que incluye este Reglamento de Facturación es la inclusión de un concepto de factura electrónica basado en que la expedición y recepción deben efectuarse en este formato. De acuerdo con el artículo 9.1, se entiende por factura electrónica aquella factura que se ajusta a lo establecido en el reglamento y ha sido expedida y recibida en formato electrónico.

Tres son pues las condiciones exigidas: toda factura electrónica, exactamente igual que una factura en papel, debe contener los elementos requeridos en virtud de la norma reglamentaria. En segundo lugar, la expedición debe efectuarse en formato electrónico. Finalmente se exige también que la recepción por el destinatario se efectúe en este formato.

De acuerdo con las Notas explicativas de la directiva, cada sujeto pasivo puede elegir el formato de la factura, si bien no todas las facturas emitidas en formato electrónico se pueden considerar «factura electrónica». El tipo de formato electrónico de la factura no es relevante, sino únicamente el hecho de que la factura presente un formato electrónico cuando sea expedida y recibida.

EJEMPLO 30

De acuerdo con las Notas explicativas de la directiva:

- A) Cabe citar entre las posibles opciones que el sujeto pasivo puede elegir, las facturas en forma de mensajes estructurados (por ejemplo, XML) u otros tipos de formatos electrónicos (como mensaje de correo electrónico con archivo PDF anexo o un fax en formato electrónico, no en formato papel).
- B) Las facturas emitidas en forma electrónico, por ejemplo mediante *software* de contabilidad o de procesamiento de textos, que hayan sido enviadas y recibidas en papel no son facturas electrónicas.
- C) Es posible enviar y recibir facturas electrónicas en un formato y posteriormente convertirlas a otro formato.

Una factura se considera expedida cuando el proveedor o un tercero que actúa por su cuenta, o el destinatario en caso de facturación por el destinatario, pone a disposición la factura de modo que pueda ser recibida por el destinatario.

EJEMPLO 31

De acuerdo con las Notas explicativas de la directiva, esto puede significar que la factura electrónica se transmite directamente al destinatario, por ejemplo a través de un correo electrónico o un enlace seguro, o indirectamente, por ejemplo mediante uno o varios proveedores de servicios, o que se pone a disposición del destinatario, o se le permite acceder a ella a través de un portal en internet o cualquier otro método.

Debe recordarse la importancia de fijar la fecha en la que la factura se considera expedida, a fin de verificar el cumplimiento por parte del proveedor de la obligación de expedir la factura dentro del periodo requerido para ello, y del receptor de la obligación de conservar las facturas.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que se mantienen vigentes, en tanto no contradigan lo dispuesto en el Reglamento de Facturación, la normativa existente en materia de facturación electrónica, así como la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática.

11.7.2. Aceptación por el destinatario

En el artículo 9.2 del reglamento se condiciona la expedición de la factura electrónica a que el destinatario haya dado su consentimiento.

Se pretende con ello que el proveedor del bien o el prestador del servicio no imponga el uso de la factura electrónica, exigiendo para ello la norma reglamentaria la aceptación por el destinatario; por lo que deberían evitarse posibles situaciones de abuso por parte de aquellos sujetos pasivos en una posición de supremacía en relación, esencialmente, con consumidores finales. El precepto pretende evitar estas situaciones, debiendo, en última instancia, exigirse el acuerdo entre las partes.

Así, las Notas explicativas de la directiva indican que la mención específica de que se exija la aceptación por el destinatario tiene su justificación en los requisitos técnicos necesarios para recibir una factura electrónica o en la capacidad del destinatario de garantizar la autenticidad, la integridad y la legibilidad, para lo cual podría ser necesario disponer las medidas adecuadas, circunstancia que no se da en el caso de facturas en papel.

EJEMPLO 32

Se indica en las Notas explicativas de la directiva que, puesto que se da el mismo trato a la facturación en papel y la facturación electrónica, para concretar la aceptación de una

.../...

.../...

factura electrónica por el destinatario se pueden aplicar criterios similares a los que se aplican para la aceptación de una factura en papel: entre otros, cualquier aceptación por escrito, ya sea formal o no, o el acuerdo tácito mediante, por ejemplo, el procesamiento o el pago de la factura recibida.

Como señala el Informe de la DGT de 16 de enero de 2013 (página web de la AEAT) «sobre la forma en que el destinatario de la factura electrónica debe prestar su consentimiento», la aceptación por el destinatario se configura como un requisito necesario.

Si bien la directiva o el reglamento no establecen la forma en que debe producirse esta aceptación, y habiendo quedado superada la necesidad de que el consentimiento se realice de forma expresa y se formalice en un documento escrito, la DGT acepta, al igual que la Comisión en las Notas explicativas, que la aceptación pueda ser expresa o tácita.

Ahora bien, ello no elimina la necesidad de que el destinatario disponga de los conocimientos y equipos necesarios para la recepción de la factura electrónica y, por ello, se precisa que esta aceptación (expresa o tácita) constituya un consentimiento informado, «pues necesariamente aquel que estuviera recibiendo las facturas en papel deberá haber tenido que ser previamente informado por ese mismo medio por parte del expedidor de que, a partir de la fecha en que quede constancia de su aceptación, se procederá a la remisión de facturas en formato electrónico». Añade el Informe que «el consentimiento informado deberá precisar la forma en que una vez aceptado se procederá a recibir la factura electrónica, así como, la posibilidad de que el destinatario, que haya dado su consentimiento expreso o tácito pueda revocarlo y la forma en que podrá realizarse esa revocación», no siendo «suficiente que el expedidor conozca o solicite una dirección electrónica del destinatario de la factura, o la mera información al mismo de la posibilidad de acceder y recepcionar su factura a través de un portal o buzón electrónico desde el que con conexión a internet pueda descargar o consultar la factura».

EJEMPLO 33

Para la DGT es necesaria la constancia expresa o tácita de que el destinatario ha dado su consentimiento informado a la factura electrónica. La constancia expresa, por ejemplo, mediante la remisión expresa de la aceptación o, en su caso, de la no aceptación de la factura electrónica. La constancia tácita, por ejemplo, mediante la constatación de que el destinatario ha accedido a la página web o portal electrónico del expedidor en el que se ponen a su disposición las facturas electrónicas y no ha comunicado su rechazo a la recepción de las facturas electrónicas.

En cuanto a la revocación, debe ser siempre posible, y su comunicación deberá poder realizarse en papel o por medios electrónicos, si bien la DGT indica que «preferentemente a través del medio en el que el destinatario viene recibiendo las facturas electrónicas». El legislador recuerda en la Orden EHA/962/2007, que en el supuesto de que el destinatario comunique el deseo de recibir las facturas en papel, el proveedor debe respetar el derecho de aquel y proceder en el sentido solicitado a partir de la recepción del comunicado por el que se revoca la aceptación.

11.7.3. Autenticidad e integridad de la factura electrónica

Se recogen en el artículo 10 unas previsiones específicas para las facturas electrónicas en relación con estas dos condiciones que deben ser exigidas a todo tipo de facturas.

Debe indicarse en primer lugar que, como se ha hecho constar anteriormente, la autenticidad del origen de la factura electrónica y la integridad de su contenido pueden garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, teniendo el sujeto pasivo la libertad de diseñar el procedimiento o el medio que acredite estas condiciones. En segundo lugar, podrán acreditarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo que permitan crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta. Esto es, lo expuesto al examinar el artículo 8 es válido para la facturación electrónica. Se pretende con ello ampliar el conjunto de opciones que tiene el empresario o profesional para implantar un sistema de facturación electrónica sin que por ello deba aplicar una tecnología o un sistema electrónico determinado.

Ahora bien, el legislador comunitario y también el interno permiten que estas condiciones queden garantizadas mediante alguna de las tres formas siguientes (teniendo en cuenta que las dos primeras ya existían, siendo la novedad más importante el tercero de los medios que el art. 10.1 considera válido):

- A) Mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, basada, bien en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmar, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 y 10 del artículo 2 de la citada directiva, o bien, en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 2 de la mencionada directiva (esta última posibilidad no se recogía en la normativa anterior sobre facturación electrónica).
- B) Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el artículo 2 del anexo I de la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.

Este EDI se basa en el citado acuerdo, y puede hacer referencia a cualquier formato estandarizado. No hace referencia únicamente a EDIFACT, que es solo un ejemplo de dichos formatos.

- C) Mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la AEAT con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma. Como se ha hecho constar, el conjunto de posibilidades ofrecidas por los artículos 8 y 10, debe indicarse que se permite al sujeto pasivo la implantación de la factura electrónica sin que se precise la validación del sistema por la AEAT, siempre y cuando el sujeto pasivo pueda acreditar las condiciones que requiere el reglamento (autenticidad, integridad y legibilidad) sobre la base de cualquier medio de prueba admitido en Derecho. La implantación de nuevos sistemas de facturación electrónica puede llevar a que los sistemas más utilizados sean los previstos en las dos letras anteriores, que son los vigentes actualmente y, por tanto, conocidos por el conjunto de empresarios o profesionales. Como señalan las Notas explicativas de la directiva, las dos opciones primeras [letras a y b)] no son sino ejemplos de tecnologías de facturación electrónica que permiten garantizar las condiciones de autenticidad e integridad, pero si las facturas electrónicas no reúnen las condiciones para acogerse a los mismos, aún así podrían cumplir los requisitos en materia de controles de gestión que hemos expuesto en el artículo 8 del reglamento y satisfacer las condiciones de autenticidad e integridad mediante una tecnología (incluidos, por ejemplo, los sistemas avanzados de firma electrónica no basados en un certificado reconocido) o un procedimiento alternativo.

No obstante, la previsión contenida en esta letra c) puede hacer llevar a estos a solicitar de la Administración tributaria la validación de nuevos sistemas de implantación de facturación electrónica, puesto que además de garantizar las condiciones de autenticidad e integridad, se recibe con carácter previo a la expedición de facturas electrónicas el visto bueno de los órganos tributarios. Este último sistema exigía con anterioridad la autorización de la AEAT, mientras que ahora se prevé la comunicación a este organismo, si bien, a diferencia del proyecto de reglamento, ahora se exige que el medio propuesto por el interesado debe ser validado por la AEAT.

11.8. PLAZO PARA LA EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS

Si bien la regla general para expedir facturas se ha mantenido, en el artículo 11 se introducen importantes novedades en relación con el plazo para su expedición cuando el destinatario es un empresario o profesional. Estas novedades han sido consecuencia de las nuevas reglas sobre el devengo que se han introducido en el artículo 75 de la LIVA en relación con las operaciones intracomunitarias de bienes. El legislador comunitario, como se ha señalado al examinarlas anteriormente, pretende la armonización entre los Estados miembros, esencialmente a la hora de establecer la comunicación o información de las operaciones intracomunitarias realizadas en cada periodo de declaración. Resulta esencial para ello el establecimiento de un mismo plazo de expedición de facturas para este tipo de operaciones en el conjunto de la Unión Europea. Nuestro

legislador interno recoge esta previsión y la extiende al conjunto de operaciones realizadas por el sujeto pasivo, a fin de dar mayor uniformidad al cumplimiento de la obligación de expedir factura y facilitar la simplificación de las reglas en esta materia.

Se dispone en el artículo 222 de la Directiva 2006/112/CE que el plazo de expedición de las facturas concluye el día 15 del mes siguiente al del devengo en las EIB y en las prestaciones de servicios cuyo destinatario sea deudor del IVA por ser prestaciones de servicios intracomunitarias en las que se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo. El legislador comunitario permite a los Estados miembros imponer plazos diferentes para la expedición de facturas en supuestos distintos a los anteriores. Como se ha indicado, el legislador nacional ha optado por establecer un plazo análogo para el conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, simplificando así la gestión del impuesto.

Es de advertir que se ha suprimido en apartado 2 del artículo 9 del reglamento de 2003, en el que se disponía que las operaciones se entendían realizadas en la fecha en que se hubiera producido el devengo del impuesto correspondiente a las citadas operaciones. Su eliminación no supone cambio alguno, ya que las operaciones sujetas al impuesto se producen de acuerdo con las reglas que sobre el devengo fija la LIVA.

Veamos pues los plazos de expedición de factura, en función de la condición del destinatario o de la naturaleza de las operaciones intracomunitarias.

11.8.1. Operaciones cuyo destinatario no es empresario o profesional

Como se ha indicado, se mantiene la regla general de expedición de factura, que resulta aplicable a cualquier destinatario que no actúa en la condición de empresario o profesional, como son los consumidores finales.

En este caso, las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

Se ha aclarado ahora la fecha de expedición de la factura, puesto que la norma anterior introducía alguna duda, resuelta por la doctrina administrativa, puesto que establecía que «en todo caso» las facturas debían expedirse antes del «día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones»; interpretando la doctrina que esta referencia no resultaba aplicable al supuesto que ahora examinamos, sino exclusivamente para destinatarios empresarios o profesionales. El nuevo precepto reglamentario ha eliminado la referencia que estamos comentando.

11.8.2. Operaciones cuyos destinatarios son empresarios o profesionales

Se introduce una importante novedad en la materia en el Reglamento de Facturación. Recordemos que con el reglamento derogado, se debían emitir las facturas antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del IVA en el curso del cual se hubieran realizado las operaciones.

En el actual artículo 11.1 se dispone que cuando el destinatario de la operación es un empresario o profesional que actúa como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la citada operación.

Hay pues una notable divergencia entre una y otra norma en la determinación del plazo temporal de emisión de la factura que puede suponer que la factura pueda emitirse en un plazo superior al mes, o deba emitirse en plazo inferior. Así, en relación con las operaciones cuyo devengo se produce en la primera quincena del mes, tendrán de plazo para emitir hasta el día 15 del mes siguiente, por lo que el plazo será de un mes más los días que falten hasta completar la quincena del mes en que se produce el devengo. Por el contrario, las operaciones cuyo devengo se produce en la segunda quincena del mes, el plazo será inferior a un mes, puesto que también deberán emitirse hasta el día 15 del mes siguiente.

Con la anterior normativa, en el supuesto de que el sujeto pasivo presentase autoliquidaciones trimestrales, siempre tenía un plazo de un mes desde la fecha del devengo para emitir factura, y solo el plazo era inferior respecto de las operaciones cuyo devengo se producía en la última quincena del trimestre. Ahora, esa minoración del plazo, ya se presenten declaraciones trimestrales o mensuales, se produce en todo caso en la segunda quincena de cada mes natural, puesto que el plazo de emisión de la factura concluye el día 15 del mes siguiente.

EJEMPLO 34

- A) En una operación realizada el 1 de marzo tendremos de plazo para emitir la factura hasta el día 15 de abril.
- B) Si la operación se realiza el 31 de marzo, el plazo de emisión de la factura también concluirá el 15 de abril.
- C) Respecto de una operación realizada el 1 de abril, el plazo para emitir la factura concluirá el 15 de mayo.
- D) Cuando la operación se realice el 30 de abril, el plazo de emisión de la factura concluirá el 15 de mayo.

11.8.3. Facturación de las entregas intracomunitarias de bienes

En el artículo 11.2 se establece el plazo general de emisión de las facturas correspondientes a EIB.

Se indica que es el general, puesto que para unas EIB, las definidas en el artículo 75.Uno.7.º, párrafo tercero de la LIVA, el plazo de emisión de las facturas será el señalado en el epígrafe ante-

rior. Se trata de suministros que constituyan EIB del artículo 25.Uno y Tres, y no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, en cuyo caso el devengo del IVA se produce el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

EJEMPLO 35

Una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto suministra hortalizas y verduras a un empresario establecido en Francia, para la producción de productos alimenticios. Se ha pactado que se facturará por trimestres naturales vencidos. Ambos empresarios tienen atribuido NIF a efectos de IVA por sus respectivas Administraciones tributarias, y los bienes son transportados desde La Rioja hasta Burdeos (Francia).

Solución

El devengo de estas EIB se producirá el último día de cada mes por las entregas que se hayan producido en cada uno de estos periodos. La factura deberá emitirse hasta el día 15 del mes siguiente. Como la base imponible se fijará proporcionalmente, en la facturación a realizar por el último mes de cada trimestre (cuya factura deberá emitirse hasta el día 15 del mes natural siguiente al trimestre) se regularizarán las operaciones del trimestre, concretando de manera definitiva la base imponible, de acuerdo con las reglas establecidas en los artículos 78 y 79 de la LIVA.

Por tanto, la regla especial contenida en el artículo 11.2 del reglamento se refiere al resto de las EIB, excluidas las que acabamos de citar; cuya facturación deberá emitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.

Se trata de las EIB cuya regla de devengo se recoge en el artículo 75.Uno.8.º de la LIVA. Como se ha analizado con anterioridad en las EIB comprendidas en el artículo 25 de la LIVA, distintas de las recogidas en el número 7.º del mismo precepto, el devengo se produce el día 15 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. No obstante, si con anterioridad a la citada fecha se expide factura por dichas operaciones, el devengo tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

En definitiva, de acuerdo con el artículo 11.2 del Reglamento de Facturación se identifica devengo con la fecha de expedición de la factura, siendo esta la novedad más importante; de manera que el sujeto pasivo que efectúa la EIB tiene la opción de declarar la operación en el periodo mensual

en el que se inicia la expedición o el transporte, o en el siguiente, lo que puede tener trascendencia a la hora de cumplimentar tanto el modelo de declaración informativo 349 de operaciones intracomunitarias, como incluso en la autoliquidación modelo 303, esencialmente si se presenta mensualmente.

EJEMPLO 36

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto transmite ordenadores a otro empresario establecido en Dinamarca. La expedición o transporte desde Cuenca a Dinamarca se ha iniciado el 1 de marzo. Ambos empresarios tienen atribuido NIF a efectos de IVA por sus respectivas Administraciones tributarias.

Solución

Nos encontramos ante una EIB cuyo devengo se hace coincidir con la fecha de emisión de la factura. Así, el empresario español podrá expedir la factura como máximo el día 15 de abril, produciéndose el devengo en esa fecha, en cuyo caso declarará la operación en la declaración-liquidación correspondiente al mes de abril (a presentar hasta el 20 de mayo), o emitir factura en cualquiera de los días comprendidos entre el 1 de marzo y el 14 de abril, teniendo lugar el devengo de la operación en la fecha de emisión de la factura. Si la emite hasta el 31 de marzo, incluirá la operación en la declaración-liquidación correspondiente al mes de marzo (a presentar hasta el día 20 de abril), mientras que si la emite del 1 al 14 de abril, lo hará en la del mes de abril.

11.9. FACTURAS RECAPITULATIVAS

El legislador, en el artículo 13 del Reglamento de Facturación, mantiene la opción del empresario o profesional para emitir facturas recapitulativas, incluyendo operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro del mismo mes natural.

No obstante, de acuerdo con las reglas de expedición de las facturas que se acaban de exponer, modifica también este plazo respecto de las facturas recapitulativas, a fin de armonizar el plazo de emisión de todas las facturas.

De esta forma, cuando se emita una factura recapitulativa:

- Si el destinatario es empresario o profesional, deberá emitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el curso del cual se han realizado las operaciones.

- En otro caso, deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas.

11.10. FACTURAS RECTIFICATIVAS

11.10.1. Supuestos de expedición. Sustitución o canje de facturas rectificadas

En el actual artículo 15 del Reglamento de Facturación se mantienen los mismos supuestos de expedición que figuraban en el artículo 13 del reglamento de 2003:

- Cuando la factura original (ordinaria o completa y simplificada) no cumpla alguno de los requisitos establecidos en los artículos 6 y 7 del reglamento.
- Cuando las cuotas impositivas repercutidas se hayan determinado incorrectamente.
- Cuando se hayan producido las circunstancias que, conforme al artículo 80 de la LIVA, den lugar a la modificación de la base imponible.

No obstante, ahora se hace referencia, en el primero de los supuestos que ello se producirá sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del artículo 15 del reglamento. En este apartado se recogen las previsiones del anterior artículo 13.6 del reglamento de 2003, si bien se añade la posibilidad de canje de facturas simplificadas por facturas ordinarias o completas.

El apartado 6 nos recuerda que únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas que se han expuesto. Añade que, no obstante, «las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7.1», que regula el contenido de este tipo de facturas. Esto es, la factura ordinaria o completa que sustituya a la simplificada no tendrá el carácter de rectificativa.

Hemos de recordar que el reglamento de 2003 no establecía la posibilidad de canje de documentos sustitutivos por facturas, si bien la DGT había admitido tal posibilidad en relación con el canje de tiques o documentos sustitutivos por facturas [entre otras, Consultas V1887/2007 de 12 de septiembre (NFC027473) y V1942/2009 de 4 de septiembre (NFC035522)].

Hemos de distinguir este supuesto del que sucede cuando se solicita de un determinado proveedor la expedición de una factura comprensiva de varias operaciones efectuadas con anterioridad y previamente documentadas mediante los correspondientes tiques. En este caso, los plazos para la expedición de dichas facturas son los regulados en el artículo 13 del Reglamento de Facturación, ya que, en definitiva, la naturaleza de dichas facturas se corresponde, esencialmente, con la finalidad de las facturas recapitulativas, reguladas en dicho precepto. Como señala la DGT «este

tipo de facturas, muy extendidas entre los operadores económicos, cumplen con el objetivo de agilizar y simplificar los procesos de facturación respetando los elementos básicos del impuesto (devengo, etc.) y, en la práctica, la facturación limitada al periodo del mes natural, se sustenta en la emisión de otros documentos (albaranes, etc.) y también, en su caso, tiques, expedidos, generalmente, cuando el cobro de las operaciones se efectúa al contado».

Distinto del caso anterior es el contemplado en el precepto que ahora examinamos. Se trata del supuesto en el que realizada una determinada operación, bien por error o porque el destinatario empresario o profesional no demanda en ese momento la expedición de la correspondiente factura, con posterioridad a la expedición de la correspondiente factura simplificada, solicita la expedición de una factura ordinaria o completa que reúna los requisitos contenidos en el artículo 6.1 del Reglamento de Facturación. Este no es un supuesto de expedición de una factura recapitulativa, puesto que en la factura cuya expedición se demanda por el cliente no se comprenden varias operaciones realizadas en un determinado periodo y, por tanto, los plazos para la expedición de estas facturas no son los regulados en el artículo 13 del Reglamento de Facturación. Tampoco se trata de facturas rectificativas, pues dicho supuesto de obligación de expedición no se encuentra contenido entre los enunciados en el artículo 15.1 y 2. En el supuesto citado, con la expedición de la correspondiente factura se trata de dar cumplimiento a la obligación de expedir factura, cuyos casos se enuncian en el artículo 2.2.

Hay que señalar que el artículo 15.6 no regula el plazo para la expedición de este tipo de facturas ordinarias o completas, expedidas en lugar de las facturas simplificadas expedidas con anterioridad. No obstante, el TEAC [entre otras en Resolución de 19 de junio de 2002, RG 1890/1999 (NFJ012538)] tiene declarado que ante la falta de un plazo específico para instar del sujeto pasivo la expedición de la correspondiente factura, que es distinto de los plazos que tiene para su remisión, el plazo para reclamar la misma debe ponerse en correspondencia, en función de la finalidad que se pretende, con la posesión de las facturas, es decir, ejercitar el derecho a la deducción, y puesto que el plazo de deducción es de cuatro años, ese será el plazo para instar la expedición de la referida factura, no expedida o que, expedida, no llegó a su destinatario. En definitiva, el plazo para reclamar del proveedor la expedición de una factura completa u ordinaria conforme a derecho, cuando con anterioridad dicho proveedor procedió a expedir una factura simplificada, es el correspondiente al plazo de cuatro años que el destinatario de la factura dispone para ejercitar el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas soportadas.

EJEMPLO 37

Un empresario ha solicitado de otro empresario, ambos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, una prestación de servicios de transporte, por importe de 2.000 euros, IVA excluido, que se ha realizado el 1 de abril de este ejercicio. El prestador del servicio

.../...

.../...

emite factura simplificada con el contenido previsto en el artículo 7.1 del Reglamento de Facturación (esto es, no se hace referencia a los datos del destinatario). El destinatario de la operación recibe esta factura simplificada.

Solución

La factura simplificada recibida por el destinatario no es documento justificativo del derecho a deducir. En el supuesto de que lo haga, habrá incumplido las condiciones exigidas en el artículo 97 de la LIVA para ejercitar el derecho a la deducción.

Sin embargo puede instar del prestador del servicio la emisión o canje de la factura rectificativa por una factura ordinaria o completa. El plazo que tiene para solicitar esta sustitución o canje es de cuatro años a partir del 1 de abril de este ejercicio. En tanto no tenga la factura completa u ordinaria (que no tiene la consideración de factura rectificativa) no podrá ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En relación también con esta materia, aun cuando el reglamento no prevea el supuesto, debe advertirse que en el supuesto de que una factura rectificativa deba ser objeto de otra rectificación, esta última hará referencia a la factura rectificativa anterior, y no a la factura ordinaria o simplificada originaria [así lo ha puesto de manifiesto también la DGT, entre otras en Consulta V0299/2005 de 25 de febrero (NFC020511)].

11.10.2. Naturaleza de la factura rectificativa

Como se indicó al comentar el artículo 4 del reglamento, entre los supuestos de expedición de factura simplificada se encuentra precisamente el de la emisión de facturas rectificativas. En una primera interpretación lógica del precepto, ello supone que cualquier factura, ordinaria o simplificada puede ser objeto de rectificación a través de una factura simplificada. No obstante, debe advertir que, en todo caso, en esta deberán hacerse constar los datos que figuran en el artículo 7.2, esto es, los datos identificativos del destinatario empresario o profesional, puesto que en otro caso no tendrá la condición de documento justificativo del derecho a la deducción.

Ahora bien, en el artículo 6.1 a) 2.º, al establecer el contenido de las facturas ordinarias, se exige que las facturas ordinarias rectificativas deberán emitirse en serie específica de forma obligatoria. Los artículos 219 y 220 bis de la Directiva 2006/112/CE parecen recoger esta posibilidad, si bien con una redacción que puede llevar a cierta confusión, que también queda reflejada en nuestra norma interna. Sería deseable que la DGT se pronunciase sobre la posible incompatibilidad de los preceptos del reglamento o cuando menos, como se instrumenta la relación entre ambos (arts. 4.1 y 6.1). No creemos así que pueda expedirse una factura simplificada rectificati-

va en aquellos supuestos en que tampoco podría expedirse una factura simplificada normal. En estos casos, en que la operación debe instrumentarse a través de una factura ordinaria, debería emitirse una factura ordinaria rectificativa (se trata de los supuestos recogidos en el art. 4.4 del Reglamento: EIB, entregas del art. 68.Tres y Cinco de la LIVA, y entregas de bienes o prestaciones de servicios recogidas en el art. 2.3 del reglamento).

11.10.3. Contenido de la factura rectificativa

Se mantienen tanto las formas de proceder a rectificar, en función de la naturaleza de la operación (devolución de envases o embalajes, devolución de mercancías, descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, y las dos formas de proceder contenidas en el apartado 5). No obstante, como novedad:

- Se suprime toda referencia en la factura rectificativa a la condición de documento rectificativo; esto es, no deberá consignarse de manera expresa la condición de «factura rectificativa».
- Se elimina la mención a la descripción de la causa que motiva la rectificación, que ocasionaba numerosas complejidades a la hora de hacerse constar la causa.
- No obstante lo anterior, en el supuesto de facturas simplificadas rectificativas, se exige hacer constar la referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican [art. 7.1 h)]. Llama la atención que el artículo 6.1, al tratar del contenido de las facturas ordinarias, no se haga alusión a ello, esto es, en el caso de emitirse una factura ordinaria rectificativa de otra anterior de la misma naturaleza, no tiene que hacerse referencia a los datos que estamos comentando. No parece lógico que se exijan en las facturas simplificadas rectificativas y no en las ordinarias rectificativas, por lo que también en este extremo sería deseable la pronta interpretación de la DGT.
- Desaparece también la obligación de hacer constar el periodo o periodos de autoliquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones, en el caso de que el documento rectificativo se expidiera como consecuencia de la rectificación de la repercusión de la cuota de IVA y obligase a presentar una autoliquidación extemporánea o pudiese iniciarse un procedimiento de devolución de ingresos indebidos. No es preciso ahora hacer constar referencia alguna a los periodos en que se produjeron las operaciones que se rectifican.

11.11. REGÍMENES ESPECIALES DEL IVA

No se han incluido novedades en cuanto a la facturación de las operaciones acogidas a los regímenes especiales de IVA.

Debe recordarse, como se ha hecho constar en el epígrafe dedicado al contenido de las facturas, que ha desaparecido del artículo 14 dedicado a los regímenes especiales, las menciones que deben contener las facturas por las operaciones acogidas a los regímenes de las agencias de viajes y al de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, que se han trasladado por el legislador a los artículos 6 y 7 con buen criterio, pues es en estos preceptos donde se recoge el contenido de las facturas ordinarias y simplificadas respectivamente.

11.12. REMISIÓN DE FACTURAS A LOS DESTINATARIOS

Se mantiene en el Capítulo III (arts. 17 y 18) la obligación de remitir a los destinatarios de las operaciones las facturas originales expedidas por el obligado a ello, que debe efectuarse bien en el momento de su expedición (destinatario que no actúa como empresario o profesional) o en el plazo de un mes a partir de la fecha de su expedición (destinatario empresario o profesional que actúa como tal).

La única novedad reside en la puntualización que se efectúa en el artículo 17, al señalarse que deberán remitirse los originales de las facturas expedidas conforme a lo dispuesto en los capítulos I y II; mientras que en el reglamento de 2003 se hacía referencia exclusivamente al Capítulo II del Título I, con olvido del Capítulo I. Con ello el legislador recuerda, aun cuando con la norma anterior también se interpretaba así, que la obligación de remitir las facturas también es aplicable cuando la expedición de las facturas se realiza por un tercero que actúa en nombre y por cuenta del obligado tributario (art. 5).

11.13. CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS

11.13.1. Documentos que deben conservarse y plazo

El legislador comunitario regula esta materia en los artículos 244 a 248 bis de la Directiva 2006/112/CE, siendo una de las notas más características que no se haya establecido un plazo común de conservación en el ámbito de aplicación europeo del impuesto, lo que tiene sentido puesto que si bien existe una armonización respecto del IVA, no la hay en la misma proporción respecto de la imposición directa, ni existen unos procedimientos de comprobación e investigación o de gestión del impuesto comunes en el ámbito europeo. Por ello, el legislador comunitario atribuye a los Estados miembros la determinación del plazo durante el cual los sujetos pasivos deberán velar por que se conserven las facturas relativas a suministros de bienes o prestaciones de servicios efectuados en su territorio, así como las recibidas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio.

No existe novedad en el artículo 19 en relación con los documentos respecto de los que los empresarios o profesionales tienen la obligación de conservar, si bien se adecúa el precepto a la nueva redacción de la LIVA, así como a la LGT, citado expresamente en la Ley 58/2003, de forma que deben conservarse:

- Las facturas recibidas.
- Las copias o matrices de las facturas expedidas, de acuerdo con la obligación general recogida en el artículo 2.1 y 2 del reglamento.
- Los justificantes contables de las operaciones expedidos por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario, sujeto pasivo del IVA, en los supuestos a que se refieren los artículos 84.Uno.2.º, 3.º y 4.º y 140 quince de la LIVA (supuestos de inversión del sujeto pasivo), aludidos en el artículo 97.Uno.4.º de la LIVA.
- Los recibos a expedir por los empresarios o profesionales que adquieran productos a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, tanto el original por parte del expedidor, como la copia por parte del titular de la explotación.
- El documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el impuesto devengado con ocasión de su realización, en el caso de las importaciones.

El precepto alude a conservar los documentos durante el plazo previsto en la Ley 58/2003, noción ambigua o genérica que encierra demasiadas respuestas, pues ni tan siquiera respecto del IVA el plazo puede ser concretado de manera única. Si relacionamos este plazo con el de prescripción, indudablemente si se trata de facturas expedidas por el sujeto pasivo puede aludirse al plazo de cuatro años de prescripción para determinar la deuda tributaria, pero si nos referimos a las facturas recibidas no será lo mismo la que contiene una cuota soportada por gasto corriente que la relativa a una cuota soportada por un bien de inversión (cuyo plazo de regularización es de diez años). Ni que decir tiene que, como la obligación de conservar se refiere también a otros impuestos, basta considerar el impuesto sobre sociedades para darnos cuenta que no existe una unidad en el plazo de conservación de las facturas.

Con todo, uno de los problemas más trascendentes que en la actualidad se están planteando es el de la interpretación del artículo 106.Cinco de la LGT: en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales. No es en estos comentarios donde debemos ocuparnos extensamente de las cuestiones que suscita, pero debe dejarse constancia de la implicación del citado precepto sobre el deber de conservar los soportes documentales, con clara referencia a las facturas y justificantes contables. Basta señalar que la jurisprudencia está delimitando las facultades de la Administración tributaria en este campo [así la AN en Sentencias de 23 de diciembre de 2010, recurso 366/2007 (NFJ041575), de 2 de febrero de 2011, recurso 478/2007 (NFJ044051), de 21 de julio de 2011, recurso 289/2008 (NFJ043961) y esencialmente la de 24 de mayo de 2012, recur-

so 249/2009 (NFJ047871); o las Sentencias del TS de 14 de diciembre de 2011, recurso 402/2008 (NFJ045475), de 5 de diciembre de 2011, recurso 6741/2009 (NFJ045429), de 19 de enero de 2012, recurso 3726/2009 (NFJ046221) y de 29 de marzo de 2012, recurso 16/2009 (NFJ047087)].

11.13.2. Formas de conservación

En el reglamento derogado de 2003 se preveía que los diferentes documentos debían conservarse de forma que se garantizase el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.

En el actual artículo 20.1 del Reglamento de Facturación el legislador, acorde con la obligación de garantizar la autenticidad e integridad de las facturas, así como con el principio de igualdad de trato de la factura en papel y en formato electrónico, nos recuerda que los diferentes documentos, en papel o formato electrónico se deberán conservar por cualquier medio que permita garantizar al obligado a su conservación la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad en los términos que se han examinado en relación con el artículo 8, así como el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.

La conservación de las facturas y otros documentos por medios electrónicos se mantiene en la forma que ya se preveía en el anterior reglamento, si bien se elimina la referencia al ministro de Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en esta materia.

Las Notas explicativas de la directiva, partiendo de la obligación del sujeto pasivo de garantizar en todo momento las tres notas aludidas desde la expedición de la factura hasta el final del periodo de conservación, sí prevé que, dado que las prácticas comerciales están sujetas a cambios a lo largo del tiempo, los métodos para garantizar estas notas puedan variar. Partiendo de estos principios, se indican:

- Los Estados miembros pueden exigir que las facturas se conserven en la forma original en la que se hayan transmitido, lo cual significa que podrán exigir que las facturas en papel se conserven en forma de papel y las facturas electrónicas en forma electrónica. Opción que ha sido recogida por nuestro legislador, pues el artículo 21.1 del reglamento prevé que pueda efectuarse la conservación por medios electrónicos de los documentos (sin distinguir el formato), si bien añade que se deberá efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido; esto es, si bien una factura originaria en papel puede conservarse por medios electrónicos, el empresario o profesional debe conservarla igualmente en papel.
- Cuando las facturas se conserven en papel, el sujeto pasivo podrá optar por conservar los justificantes de forma electrónica, pero las Administraciones tributarias no le podrán obligar a hacerlo. De igual modo, no se puede exigir que los justificantes conservados en forma electrónica se conserven en papel.

- En el caso de facturas electrónicas no se prohíbe un cambio de formato, que puede resultar necesario con frecuencia debido a la evolución de las tecnologías de conservación, debiendo siempre garantizar las notas de autenticidad, integridad y legibilidad.
- Cuando las facturas se hayan conservado por medios electrónicos, los Estados miembros podrán exigir que se conserven asimismo por medios electrónicos los datos que garanticen la autenticidad, la integridad y la legibilidad. En este sentido, el legislador nacional opta también por la obligación de conservar en el formato original los datos asociados a la factura.

11.13.3. Cumplimiento de la obligación de conservar por un tercero

El Reglamento de Facturación mantiene la posibilidad de que las obligaciones de conservar el contenido original de los documentos, ordenadamente y en los plazos y con las condiciones requeridas por esta norma puedan ser cumplidas materialmente por un tercero, que actuará en todo caso en nombre y por cuenta del empresario o profesional o sujeto pasivo, el cual será, en cualquier caso, responsable del cumplimiento de todas las obligaciones relacionados con la conservación de las facturas y otros documentos.

También se mantiene la posibilidad de que este tercero esté situado fuera de la Unión Europea, en cuyo caso se distingue: si se encuentra establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el cual exista un instrumento relativo a la asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al previsto por la Directiva 2010/24/UE y el Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, no se precisará de comunicación alguna a la AEAT. De encontrarse fuera de la Unión Europea y de alguno de los territorios que se acaban de citar, se exigirá la previa comunicación a la AEAT del cumplimiento de la obligación de conservar por este tercero. Se ha sustituido pues la autorización por una comunicación previa.

En relación con ello, se prevé en la disposición transitoria primera que no será necesaria una nueva comunicación expresa por parte del obligado tributario cuando la conservación de las facturas por un tercero hubiera sido previamente autorizada por la AEAT o se hubiera iniciado el procedimiento de solicitud de autorización antes de la entrada en vigor del reglamento. En estos casos, las solicitudes de autorización se entenderán de comunicación.

12. JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

Amplia ha sido la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA durante el año 2012. Por ello no podemos dejar de reseñar aquellas sentencias del TJUE que, por su importancia y trascendencia en el ámbito interno, pueden tener influencia en los criterios interpretativos de nuestros órganos administrativos y jurisdiccionales; haciendo constar exclusivamente las conclusiones a las que llega el Tribunal:

1. Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-218/10 (NFJ045437), ADV Allround. En relación con la determinación del lugar de realización de las operaciones se indica que el concepto de «prestaciones consistentes en cesiones de personal» incluye también la cesión de personal autónomo, no asalariado de la empresa que presta el servicio.
2. Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10 (NFJ045438), Kraft Foods Polska. Sobre el derecho a la rectificación de la base imponible y la repercusión del impuesto, 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 por la norma comunitaria. 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 impedirle 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.
3. Sentencia de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11 (NFJ045785), Eon Aset Menidj-munt. En relación con la afectación de los gastos a la actividad empresarial o profesional para ejercitar el derecho a la deducción, sostiene el TJUE que un bien arrendado (en este caso un vehículo) se considerará utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo si existe una relación directa e inmediata entre el uso de dicho bien y la actividad económica del sujeto pasivo, y el derecho a deducir nacerá al término del periodo al que se refiere cada uno de dichos pagos, momento en que procederá tener en cuenta la existencia de tal relación. Añade que un bien (en este caso un automóvil) arrendado en virtud de un contrato de arrendamiento financiero y calificado de bien de inversión se considerará utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas si el sujeto pasivo que actúa como tal adquiere dicho bien y lo afecta en su totalidad al patrimonio de su empresa, siendo la deducción del IVA soportado íntegra e inmediata y estando toda utilización del referido bien para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa equiparada a una prestación de servicios efectuada a título oneroso.

Concluye también que la norma comunitaria no se opone a una normativa nacional que prevé la exclusión del derecho a deducción por bienes y servicios destinados a operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, siempre que los bienes calificados de bienes de inversión no estén afectados al patrimonio de la empresa.

4. Sentencia de 1 de marzo de 2012, asunto C-280/10 (NFJ045961), Polski Trawertyn. Sobre el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio

de la actividad, mantiene el TJUE que la norma comunitaria se opone a una normativa nacional que no permite ni a los socios de una sociedad ni a esta última ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de inversión efectuados por dichos socios para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad económica de la referida sociedad antes de la creación y el registro de esta.

La norma comunitaria se opone a una normativa nacional en virtud de la cual una sociedad no puede deducir el IVA cuando la factura, expedida antes del registro y la identificación de dicha sociedad a los efectos del IVA, fue expedida a nombre de sus socios.

5. Auto de 1 de marzo de 2012, asunto C-220/11 (NFJ049796), Star Coaches. En relación con el régimen especial de las agencias de viajes, concluye que una empresa de transporte que se limita a facilitar el transporte de personas, proporcionando un transporte en autocares a las agencias de viajes y que no presta ningún otro servicio, de tipo alojamiento, guía o asesoramiento, no efectúa operaciones que estén comprendidas en el régimen especial de las agencias de viajes.

Sobre este régimen especial, vuelve a incidir en la Sentencia de 25 de octubre de 2012, asunto C-557/11, Kozak, para indicar que, cuando, en el marco de un servicio turístico prestado a un viajero a cambio de un precio global, una agencia de viajes presta a dicho viajero un servicio de transporte propio que constituye uno de los elementos del servicio turístico, dicha prestación está sometida al régimen común del IVA, en particular, en lo que atañe al tipo imponible, y no al régimen especial del IVA aplicable a las operaciones de las agencias de viajes.

6. Sentencia de 22 de marzo de 2012, asunto C-153/11 (NFJ046320), Club. Sobre el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas en bienes de inversión, señala que un sujeto pasivo que ha adquirido un bien de inversión actuando como tal y lo ha incluido en el patrimonio empresarial tiene derecho a deducir el IVA que grava la adquisición de dicho bien en el periodo impositivo en el que el IVA se hace exigible, y ello con independencia de que el antedicho bien no haya sido utilizado inmediatamente con fines profesionales, correspondiendo al órgano jurisdiccional nacional determinar si el sujeto pasivo ha adquirido el bien de inversión para las necesidades de su actividad económica y apreciar, en su caso, la existencia de una práctica fraudulenta.
7. Sentencia de 26 de abril de 2012, asunto C-621/10 y C-129/11 (NFJ046732), Balkan and Sea Properties. En relación con la determinación de la base imponible en operaciones vinculadas, y la posibilidad de identificarla con el valor de mercado, confirma que los requisitos de aplicación que establece la norma comunitaria son exhaustivos y que, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en la comunitaria, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella, en particular cuando el sujeto pasivo disfruta plenamente del derecho a deducción del IVA. El precepto comunitario con-

fiere a los ciudadanos el derecho a invocarlo directamente con el fin de oponerse a la aplicación de disposiciones nacionales incompatibles con esa disposición.

8. Sentencia de 3 de mayo de 2012, asunto C-520/10 (NFJ046735), Lebara. Se delimita la noción de servicios de telecomunicación, indicando que un operador de telefonía que ofrece servicios de telecomunicaciones consistentes en vender a un distribuidor tarjetas telefónicas que contienen toda la información necesaria para realizar llamadas telefónicas internacionales mediante la infraestructura que él proporciona y que son revendidas por el distribuidor, en su nombre y por su cuenta, a usuarios finales, bien directamente, bien a través de otros sujetos pasivos, como mayoristas o minoristas, realiza una prestación de servicios de telecomunicaciones a título oneroso al distribuidor. Por el contrario, dicho operador no realiza una prestación de servicio a título oneroso al usuario final cuando este, tras adquirir la tarjeta telefónica, ejerce el derecho de realizar llamadas telefónicas utilizando la información que figura en dicha tarjeta.
9. Sentencia de 21 de junio de 2012, asunto C-80/11 y C-142/11 (NFJ047391), Mahagében. Reitera la doctrina anterior sobre el derecho a la deducción cuando concurre con un negocio anómalo, y la necesidad de la Administración de acreditar la participación del sujeto pasivo en él. Indica que la norma comunitaria se opone a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del IVA del que es deudor el importe del IVA devengado o pagado por los servicios que le han sido prestados, por el motivo de que el emisor de la factura relativa a dichos servicios, o una de las personas que los prestaron, ha cometido irregularidades, sin que dicha autoridad acredite, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otro operador anterior en la cadena de prestaciones.

También se opone la norma comunitaria a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega el derecho a deducción por el motivo de que el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a deducción tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, o por el motivo de que el sujeto pasivo no dispone, aparte de la citada factura, de otros documentos que puedan demostrar las anteriores circunstancias, a pesar de que se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva 2006/112 para el ejercicio del derecho a deducción y de que el sujeto pasivo no disponía de indicios que permitieran sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude en el ámbito de dicho emisor.

Sobre cuestión análoga, se pronuncia el TJUE en Sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-324/11 (NFJ048083), Tóth, recordando que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades fiscales de-

nieguen a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, invocando como motivo que el emisor de la factura relativa a esos servicios no declaró a los trabajadores que empleaba, sin que dichas autoridades acrediten, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones. Cuando las autoridades fiscales aportan indicios concretos de la existencia de un fraude, ni la Directiva 2006/112 ni el principio de neutralidad fiscal se oponen a que los tribunales nacionales verifiquen, a través de un examen de conjunto de todas las circunstancias del asunto, si el emisor de la factura efectuó por sí mismo la operación de que se trata. Solo cabe denegar el derecho a la deducción cuando las autoridades fiscales acrediten, mediante datos objetivos, que el destinatario de la factura sabía o hubiera debido saber que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el emisor de la factura o por otra empresa situada antes en la cadena de prestaciones.

Y vuelve a incidir el TJUE sobre la cuestión en la Sentencia de 6 de diciembre de 2012, asunto C-285/11 (NFJ049266), BONIK.

10. Sentencia de 21 de junio de 2012, asunto C-294/11 (NFJ047394), Elsacom. En relación con el plazo de devolución a no establecidos, reitera que el plazo para solicitarla es de caducidad.
11. Sentencia de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11 (NFJ047554), DTZ Zadelhoff vof. Examina la exención inmobiliaria en la transmisión de acciones que representan bienes de esta naturaleza, indicando que quedan exentas del IVA las operaciones que tenían por objeto y tuvieron por resultado la transmisión de participaciones en las sociedades afectadas pero que, en esencia, se refieren a bienes inmuebles de los que esas sociedades son titulares y a su transmisión (indirecta). La excepción a dicha exención contemplada en la norma no es aplicable si el Estado miembro no ha hecho uso de la posibilidad, prevista en ella, de considerar bienes corporales las participaciones y las acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble.
12. Sentencia de 12 de julio de 2012, asunto C-284/11 (NFJ047844), EMS-Bulgaria Transport. En relación con los requisitos temporales para ejercitar el derecho a la deducción y la posibilidad de establecer un plazo de caducidad, señala el TJUE que la norma comunitaria no se opone a la existencia de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción, siempre que no haga excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de ese derecho.

El principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción en caso de pago del IVA fuera de plazo, pero no se opone al abono de intereses de demora, siempre que esta sanción respete el principio de proporcionalidad, lo cual debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente.

13. Sentencia de 12 de julio de 2012, asunto C-326/11 (NFJ047581), Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard. También relacionada con exenciones inmobiliarias, el TJUE interpreta que comprenden una operación de entrega de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio viejo que está siendo transformado en un edificio nuevo, como el del litigio principal, dado que, en el momento de dicha entrega, en el edificio viejo solo se habían efectuado obras de demolición parcial y todavía se utilizaba, al menos en parte, como tal.
14. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-334/10 (NFJ047869), X. Examina el derecho a la deducción de cuotas soportadas en bienes de inversión parcialmente afectados, indicando que un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión afectado a su empresa goza del derecho a deducir el IVA soportado por los gastos en que incurrió para realizar reformas duraderas a dicho bien aunque dichas reformas se realizaran a los efectos de dicha utilización temporal con fines privados. Ese derecho a deducción existe con independencia de si, al adquirirse el bien de inversión al que se realizaron dichas reformas, se facturó el IVA al sujeto pasivo o este lo dedujo.
15. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-591/10 (NFJ047878), Littlewoods Retail Ltd. y otros. En materia de intereses a abonar a los sujetos pasivos que soliciten la devolución de las cantidades ingresadas, por un Estado miembro como consecuencia de una infracción del Derecho comunitario, concluye el TJUE que el Derecho de la Unión Europea exige que al sujeto pasivo que haya pagado indebidamente el IVA recaudado por el Estado miembro infringiendo las disposiciones de la normativa de la Unión Europea en materia de IVA, le corresponde un derecho a devolución del impuesto recaudado en infracción del Derecho de la Unión Europea, así como a percibir intereses sobre el importe principal a devolver; correspondiendo al Derecho nacional determinar, respetando los principios de efectividad y de equivalencia, si el principal debe ir acompañado de intereses según el modelo de interés simple o de interés compuesto o según otro modelo.
16. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-33/11 (NFJ047870), A Oy. Se delimita la exención en operaciones asimiladas a exportaciones en relación con aeronaves, indicando que los términos «tráfico internacional remunerado» comprenden también los vuelos internacionales fletados para atender a la demanda de empresas o de particulares. La exención comprende también la entrega de una aeronave a un operador que no es él mismo una «compañía de navegación aérea que se dedica esencialmente al tráfico internacional remunerado» a efectos de esa disposición, sino que adquiere esa aeronave para su utilización exclusiva por una compañía de esa naturaleza. El hecho de que el adquirente de la aeronave repercuta la carga económica que corresponde a su utilización en un particular que es su accionista, quien utiliza esa aeronave esencialmente para sus propias necesidades, comerciales y/o privadas, cuando la compañía de navegación aérea tiene también la posibilidad de utilizarla para otros vuelos, no pueden modificar la respuesta a la segunda cuestión.

17. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-44/11 (NFJ047879), Deutsche Bank. Se trata de una sentencia de gran trascendencia al examinar la gestión de activos constituidos por títulos valores y la posibilidad de aplicar las exenciones financieras. Teniendo en cuenta que un servicio de gestión de activos constituidos por títulos-valores (concretamente una actividad remunerada consistente en que un sujeto pasivo decide, conforme a su propio criterio, sobre la compra y la venta de títulos-valores y ejecuta dichas decisiones comprando y vendiendo los títulos-valores), está compuesto por dos elementos que se encuentran tan estrechamente ligados que forman objetivamente una sola prestación económica; concluye el TJUE que esta operación no está exenta de IVA conforme a dicha disposición.
18. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-160/11 (NFJ047877), Bawaria Motors. Se delimita el ámbito objetivo de aplicación del régimen especial de bienes usados, señalando el TJUE que este régimen especial no puede aplicarse a un sujeto pasivo revendedor cuando entrega vehículos automóviles considerados bienes de ocasión adquiridos previamente con exención del IVA de otro sujeto pasivo que se benefició de un derecho de deducción parcial del citado impuesto soportado sobre el precio de compra de los citados vehículos.
19. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-263/11 (NFJ047868), Rēdlihs. Además de delimitar el concepto de actividad económica (en relación con la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo), examina la posibilidad de imponer sanciones y la aplicación del principio de proporcionalidad, en relación con el incumplimiento por un sujeto pasivo de obligaciones formales, como es el de la inscripción en el registro de sujetos pasivos, concluyendo que la sanción no puede ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude, vistas las circunstancias del caso de autos y, en particular, la cuantía concretamente impuesta y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputables al sujeto pasivo cuya falta de inscripción se sanciona.
20. Sentencia de 19 de julio de 2012, asunto C-377/11 (NFJ047855), International Bingo Technology. Sobre los importes a incluir en el denominador y numerador de la prorrata, y en relación con la actividad concreta de bingo, concluye el TJUE que, en el caso de la venta de cartones de bingo, la base imponible del IVA no comprende la parte del precio de esos cartones, fijada previamente por la normativa, que se destina al pago de los premios a los jugadores. Los Estados miembros no pueden establecer que, a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA, la parte, fijada previamente por la normativa, del precio de venta de los cartones de bingo que debe abonarse a los jugadores en concepto de premios forme parte del volumen de negocios que se ha de incluir en el denominador de la fracción.
21. Sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-273/11 (NFJ048082), Mecsek-Gabona. De gran trascendencia en materia de acreditación de las condiciones exigidas para declarar la exención en entregas intracomunitarias de bienes. El TJUE

mantiene la posibilidad de que se deniegue al vendedor el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria, siempre que se acredite de manera objetiva que este ha incumplido las obligaciones que le incumbían en materia de prueba o que sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su propia participación en el fraude. No obstante, no cabe denegar al vendedor la exención de una entrega intracomunitaria por el único motivo de que la autoridad tributaria de otro Estado miembro haya cancelado el NIF del adquirente a efectos del IVA, cancelación que, pese a ser posterior a la entrega del bien, tuvo efecto, con carácter retroactivo, en una fecha anterior a tal entrega.

22. Sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11 (NFJ048085), Portugal Telecom. Examina la cuestión de las sociedades *holding* y el ejercicio de actividades económicas que generan el derecho a la deducción. Así, cuando una sociedad de cartera (*holding*) que, con carácter accesorio a su actividad principal, consistente en la gestión de participaciones sociales en sociedades cuyo capital social posee en su totalidad o en parte, adquiere bienes y servicios que posteriormente factura a dichas sociedades, podrá deducir el IVA soportado siempre que los servicios adquiridos en fases anteriores estén relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción. Cuando tales sociedades utilicen los mencionados bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducirse la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar y la Administración tributaria nacional estará facultada para prever la aplicación de uno de los métodos de determinación del derecho a deducción que permite la norma comunitaria, estableciendo un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que sea realmente imputable a cada una de esas dos actividades.
23. Sentencia de 27 de septiembre de 2012, asunto C-587/10 (NFJ048481), VSTR. Incide sobre la delimitación de las EIB, y la acreditación de la condición de empresario o profesional del destinatario de los bienes. La norma comunitaria no se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro supedite la exención del IVA de una EIB a que el proveedor transmita el NIF a efectos del IVA del adquirente, siempre que, no obstante, no se deniegue tal exención por el mero hecho de que no se ha cumplido dicha obligación cuando el proveedor no puede, de buena fe, y tras haber adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente, transmitir dicho NIF y transmite, por otro lado, indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo que actúa como tal en la operación en cuestión.
24. Sentencia de 8 de noviembre de 2012, asunto C-511/10 (NFJ049293), BLC Baumarkt. Sobre el cálculo de la prorrata y las deducciones, señala el TJUE que la norma comunitaria permite a los Estados miembros dar preferencia como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado por una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto, a un criterio de

- reparto distinto del basado en el volumen de negocios, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación más precisa de dicha prorrata de deducción.
25. Sentencia de 8 de noviembre de 2012, asunto C-165/11 (NFJ049283), Profitube. En relación con el régimen de depósito aduanero y operaciones asimiladas a importaciones, indica el TJUE que cuando mercancías procedentes de un país tercero hayan sido colocadas al amparo del régimen de depósito aduanero en un Estado miembro, y hayan sido transformadas posteriormente mientras se hallaban bajo el régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión y seguidamente vendidas y colocadas de nuevo bajo régimen de depósito aduanero, permaneciendo, durante el desarrollo de toda esa serie de operaciones, en el mismo depósito aduanero, situado en el territorio de dicho Estado miembro, la venta de esas mercancías está sujeta al IVA, salvo que el mencionado Estado miembro haya hecho uso de su facultad de eximir dicha venta del impuesto en virtud de la norma comunitaria.
 26. Sentencia de 15 de noviembre de 2012, asunto C-532/11 (NFJ049273), Leichnich. Delimita la noción de arrendamiento en relación con las embarcaciones habitables, de forma que el concepto de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles comprende el arrendamiento de una embarcación habitable, incluidos el espacio y el muelle correspondientes, que está inmovilizada mediante amarras –que no son fácilmente amovibles– fijadas a la orilla y en la dársena de un río, se encuentra en un emplazamiento delimitado e identificable de las aguas fluviales y está destinada exclusivamente, según lo estipulado en el contrato de arrendamiento, a la explotación permanente de un restaurante-discoteca en ese lugar. Tal arrendamiento constituye una prestación única exenta, sin que deba distinguirse el arrendamiento de la embarcación habitable del arrendamiento del muelle. Una embarcación habitable de este tipo no es un vehículo.
 27. Sentencia de 13 de diciembre de 2012, asunto C-395/11 (NFJ049499), BLV Whon-und Gewerbebau. Delimita el concepto de obras de construcción en relación con una autorización concedida a Alemania para establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo.
 28. Sentencia de 19 de diciembre de 2012, asunto C-310/11 (NFJ049523), Grattan. Analiza el TJUE la posibilidad de rectificar la base imponible como consecuencia de la reducción del precio después del devengo.
 29. Sentencia de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11 (NFJ049500), Orfeo. Examina el TJUE dos cuestiones de trascendencia. La primera sobre el devengo y el derecho de superficie, considerando que cuando se ha constituido un derecho de superficie a favor de una sociedad con el fin de edificar un edificio, en contraprestación de servicios de construcción de determinados bienes inmuebles que se encontrarán en ese edificio y que dicha sociedad se compromete a entregar llave en mano a las personas que constituyeron dicho derecho de superficie, la norma comunitaria no se opone a que el IVA sobre estos servicios de construcción sea exigible desde el momento en el que se constituye el derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe esta prestación de servicios, siempre que, en el momento

de la constitución de este derecho, todos los elementos pertinentes de dicha prestación de servicios futura sean ya conocidos y, por tanto, en particular, los servicios de que se trata estén designados con precisión y el valor de dicho derecho pueda expresarse en dinero, extremos que incumbe comprobar al tribunal remitente.

En relación con la base imponible la determina para las operaciones en que la contraprestación no es monetaria, indicando que cuando la operación no se realiza entre partes vinculadas, la norma comunitaria se opone a una disposición en virtud de la cual la base imponible de la operación es el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados.

13. ANEXOS

13.1. CONTENIDO DE LAS FACTURAS ORDINARIA O COMPLETA Y SIMPLIFICADA

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
<p>Número y en su caso serie</p> <p>Fecha de expedición</p> <p>Datos identificativos del obligado a expedir factura (nombre y apellidos, razón o denominación social completa)</p> <p>Datos identificativos del destinatario (nombre y apellidos, razón o denominación social completa)</p> <p>NIF atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la UE, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura</p> <p>NIF del destinatario en: EIB exentas del artículo 25 LIVA; inversión sujeto pasivo; operaciones localizadas en el TAI y el obligado a la expedición esté establecido también en el TAI</p> <p>Domicilio del expedidor y del destinatario (si tiene varios lugares fijos de negocio, se indicará el de la sede o establecimiento al que se refieran si ello es relevante para concretar el régimen de tributación)</p>	<p>Número y en su caso serie</p> <p>Fecha de expedición</p> <p>Datos identificativos del obligado a expedir factura (nombre y apellidos, razón o denominación social completa)</p> <p>NIF del obligado a expedir la factura</p> <p>NIF del destinatario a los efectos del artículo 97 LIVA (Factura simplificada cualificada)</p> <p>.../...</p>

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
<p>.../...</p> <p>Descripción de la operación, con los datos precisos para concretar la base imponible (arts. 78 y 79 LIVA), y el importe, incluyendo precio unitario sin IVA, y descuentos y rebajas que no estén incluidos en dicho precio unitario</p> <p>Tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones</p> <p>Cuota tributaria (se consignará por separado)</p> <p>Supuestos del artículo 2.3 b) a') (proveedor o prestador establecido en TAI, se localice la operación en otro Estado miembro, sujeto pasivo sea el destinatario y la factura se expida por proveedor o prestador): podrá omitirse descripción de las operaciones, tipo impositivo y cuota, indicando en su lugar, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los bienes o servicios suministrados y su naturaleza, el importe sujeto al IVA de tales bienes o servicios</p> <p>Fecha devengo o del pago anticipado si no coincide con la de la factura</p> <p>Entregas de medios de transporte nuevos (art. 25 LIVA): características, fecha de 1.ª puesta en servicio, distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta la entrega</p> <p>Especificación separada de la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones documentadas en una misma factura: operaciones exentas y otras no exentas; operaciones con inversión del sujeto pasivo y otras en que no se produzca esta circunstancia; operaciones sujetas a distintos tipos impositivos</p>	<p>Identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados</p> <p>Tipo aplicado y opcionalmente también la expresión «IVA incluido»</p> <p>Cuota tributaria (consignándose por separado) a efectos del artículo 97 LIVA (solo en factura simplificada cualificada)</p> <p>Contraprestación total</p> <p>Fecha devengo o del pago anticipado si no coincide con la de la factura</p> <p>Cuando una misma factura comprenda operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos, se especificará por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones</p> <p>.../...</p>

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
<p>.../...</p> <p>Operación exenta: referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, o a los preceptos de la LIVA, o indicación de que la operación está exenta. Se hará constar también cuando se documenten varias operaciones en una factura y la exención se refiera solo a parte de ellas</p> <p>Facturación por el destinatario: se hará constar la mención «facturación por el destinatario»</p> <p>Operaciones en que el sujeto pasivo sea el adquirente o el destinatario de la operación: mención «inversión del sujeto pasivo»</p> <p>Operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes: mención «régimen especial de las agencias de viajes»</p> <p>Operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes: el precio de la operación incluirá IVA. No obstante, a solicitud de los destinatarios empresarios o profesionales se hará constar bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir por 100</p> <p>Operaciones acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección: mención «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección»</p> <p>Operaciones acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección: no se consigna de forma separada la cuota repercutida, debiendo entenderse comprendida en el precio total de la operación</p> <p>Régimen del recargo de equivalencia. Operaciones realizadas por sujetos pasivos que efectúen las</p>	<p>Operación exenta: referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, o a los preceptos de la LIVA, o indicación de que la operación está exenta. Se hará constar también cuando se documenten varias operaciones en una factura y la exención se refiera solo a parte de ellas</p> <p>Facturación por el destinatario: se hará constar la mención «facturación por el destinatario»</p> <p>Operaciones en que el sujeto pasivo sea el adquirente o el destinatario de la operación: mención «inversión del sujeto pasivo»</p> <p>Operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes: mención «régimen especial de las agencias de viajes»</p> <p>Operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes: el precio de la operación incluirá IVA. No obstante, a solicitud de los destinatarios empresarios o profesionales se hará constar bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir por 100</p> <p>Operaciones acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección: mención «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección»</p> <p>Operaciones acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección: no se consigna de forma separada la cuota repercutida, debiendo entenderse comprendida en el precio total de la operación</p> <p>Régimen del recargo de equivalencia. Operaciones realizadas por sujetos pasivos que efectúen las</p> <p>.../...</p>

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
<p>.../...</p> <p>entregas sometidas al mismo a los comerciantes minoristas: especificación del tipo de recargo de equivalencia y cuota</p> <p>Duplicados de las facturas: se hará constar la expresión «duplicado»</p>	<p>entregas sometidas al mismo a los comerciantes minoristas: especificación del tipo de recargo de equivalencia y cuota (para ser factura cualificada)</p> <p>Duplicados de las facturas: se hará constar la expresión «duplicado»</p> <p>Factura rectificativa: referencia expresa de la factura rectificada y especificaciones que se modifican</p>

13.2. CONTENIDO DE LA FACTURA RECTIFICATIVA ORDINARIA O COMPLETA Y SIMPLIFICADA

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
<p>Deberá cumplir los requisitos que se establecen en el artículo 6, con las siguientes especialidades</p> <p>Es obligatoria su expedición en serie específica</p> <p>Se harán constar los datos identificativos de la factura rectificada</p> <p>Si se rectifican varias facturas en un único documento de rectificación: se identificarán todas las facturas rectificadas</p> <p>Si la modificación de la base imponible tiene origen en descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como cuando lo autorice la AEAT, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran</p>	<p>Deberá cumplir los requisitos que se establecen en el artículo 7, con las siguientes especialidades</p> <p>Se podrán expedir mediante serie separada</p> <p>Referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada (se harán constar los datos identificativos de la factura rectificada)</p> <p>Si se rectifican varias facturas en un único documento de rectificación: se identificarán todas las facturas rectificadas</p> <p>Referencia expresa e inequívoca de las especificaciones que se modifican</p> <p>Si la modificación de la base imponible tiene origen en descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como cuando lo autorice la AEAT, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

Factura ordinaria o completa	Factura simplificada
<p>.../...</p> <p>Los datos relativos a descripción de las operaciones, tipo impositivo y cuota, expresarán la rectificación efectuada</p> <p>En concreto, los datos de descripción de las operaciones y cuota se podrán consignar: bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación</p>	<p>Los datos relativos a tipo impositivo y contraprestación total (y en el caso de facturas simplificadas cualificadas la cuota) expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación</p>

13.3. PLAZO DE EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS

Destinatario/Supuesto	Expedición/Plazo
No empresario o profesional	Momento de realizarse la operación
Empresario o profesional que actúa como tal	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo
Facturas recapitulativas (regla general)	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el curso de cual se hayan realizado las operaciones
EIB (regla general, art. 75.Uno.8.º LIVA)	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte
Facturas recapitulativas en EIB del artículo 75.Uno.8.º LIVA	
EIB (suministros de tracto sucesivo, sin que se haya pactado precio o, habiéndose pactado, no se determine momento de exigibilidad, o esta sea superior al mes natural, art. 75.Uno.7.º LIVA)	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo (que tiene lugar el último día de cada mes por la parte proporcional al periodo desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo hasta la citada fecha)
Duplicados de facturas en supuestos de pérdida del original por el destinatario	Plazo para el ejercicio del derecho a la deducción

13.4. LUGAR DE REALIZACIÓN. OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE (PRESTADOR ESTABLECIDO EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO)

Prestación	Lugar de realización	
	Destinatario empresario/profesional actuando como tal	Destinatario no empresario/profesional actuando como tal
A corto plazo (< o = a 30 días, y para buques < o = a 90 días)	Donde se pongan efectivamente en posesión del destinatario	Donde se pongan efectivamente en posesión del destinatario
A largo plazo y destinatario establecido, con domicilio o residencia en territorio comunitario IVA, Canarias, Ceuta y Melilla	Sede del destinatario	Sede del destinatario
A largo plazo, destinatario establecido fuera del territorio comunitario IVA, Canarias, Ceuta y Melilla y explotación o utilización efectiva en TAI	Sede del prestador	Sede del prestador
A largo plazo, destinatario establecido fuera del territorio comunitario IVA, Canarias, Ceuta y Melilla y explotación o utilización efectiva fuera del TAI	Sede del destinatario	Sede del destinatario
A largo plazo de buques de recreo que se ponen en posesión del destinatario en el TAI, y la sede del prestador se está en este territorio	Sede del destinatario	Sede del prestador