

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo el autor analiza las principales novedades que se han producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de los cambios introducidos por diferentes normas aprobadas a finales del año 2010 (Ley 39/2010, de 22 de diciembre, y RD 1789/2010, de 30 de diciembre), consecuencia esencialmente de la adaptación del Derecho interno al comunitario. Con el objetivo de lograr una mejor comprensión de las novedades se sigue la estructura de la ley reguladora del impuesto, completando la exposición con diversos ejemplos.

Palabras clave: IVA, exenciones, modificación de la base imponible, deducciones y devoluciones.

NOVELTIES IN THE SPANISH VALUE ADDED TAX

ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

IN the present article, the author analyses the main novelties that have been made in the Spanish Value Added Tax, with the changes introduced by different standards approved at the end of 2010 (Act 39/2010, of 22nd of December, and the RD 1789/2010 of 30th of December), being essentially a result of the adaptation of the internal law to the EC member. With the objective to achieve a better understanding of the novelties, this book follows the structure of the regulatory tax law, completing the exposure with diverse examples.

Keywords: VAT, exemptions, modification of the dutiable tax, deductions and returns.

Sumario

1. Introducción.
2. Entregas e importaciones de gas, electricidad, calor y frío.
 - 2.1. Finalidad de la reforma.
 - 2.2. Modificaciones en la Ley del IVA.
3. Exenciones interiores. Servicios postales.
 - 3.1. Finalidad de la reforma.
 - 3.2. Reforma del artículo 20.uno.1.º de la Ley del IVA.
4. Exenciones en exportaciones e importaciones.
 - 4.1. Exenciones relativas a entregas de bienes a organismos humanitarios reconocidos para su exportación (art. 21.4.º de la Ley del IVA).
 - 4.2. Entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a los organismos internacionales (art. 22.nueve de la Ley del IVA).
 - 4.3. Exenciones en importaciones de divisas, billetes de banco y monedas de curso legal (art. 27.7.º de la Ley del IVA).
 - 4.4. Exención de las importaciones de bienes objeto de una entrega intracomunitaria inmediata posterior.
 - 4.5. Importaciones de bienes destinados a organismos internacionales (art. 61 de la Ley del IVA).
 - 4.6. Modificaciones reglamentarias en relación con la acreditación de otras exenciones a las exportaciones o a las importaciones.
5. Base imponible. Modificaciones. Supuesto de créditos incobrables (art. 24.dos del reglamento).
6. Deducciones. Documentos justificativos del derecho a la deducción en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.
 - 6.1. Documentos que justifican el derecho a la deducción. Finalidad de la reforma.
 - 6.2. Modificaciones de la Ley del IVA.
7. Devoluciones a empresarios establecidos en otros Estados miembros, Canarias, Ceuta o Melilla.
8. Régimen especial simplificado. Orden de módulos para 2011.
9. Declaraciones informativas.
 - 9.1. Modelo 349. Presentación (Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre).
 - 9.2. Modelo 390 (Orden EHA/3061/2010, de 22 de noviembre).

1. INTRODUCCIÓN

A finales de 2010 ha habido diversas modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que han incidido tanto en la Ley 37/1992, reguladora del impuesto, como en su reglamento, aprobado por Real Decreto 1624/1992, así como en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Real Decreto 1496/2003. Esencialmente estas modificaciones vienen recogidas en la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 y en el Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del IVA y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en relación con el cumplimiento de determinadas obligaciones formales.

En este artículo se van a examinar las distintas novedades que han incidido sobre este impuesto, teniendo en cuenta que las causas que las han originado son diversas:

De un lado, conociendo que el IVA es uno de los impuestos más armonizado en la Comunidad el legislador comunitario dicta con asiduidad normas que obligan a los Estados miembros a adaptar su normativa interna. Este ha sido el primer motivo de las reformas operadas en el IVA, la adaptación o transposición de tres Directivas:

- Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE (IVA) en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación.
- Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE (IVA).
- Directiva 2010/66/UE del Consejo, de 14 de octubre de 2010, que modifica la Directiva 2008/9/CE por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

Debe tenerse en cuenta que las Directivas imponen una obligación de resultado y no de medios o del carácter formal de la norma, lo que ha llevado consigo que la adaptación al Derecho comunitario haya exigido también cambios en el reglamento de desarrollo del IVA.

Una de las novedades con mayor trascendencia que se han producido ha venido ocasionada por diversas enmiendas a la Ley de Presupuestos. Se trata de la desaparición de la denominada «autofactura» para los supuestos de inversión del sujeto pasivo, medida que con apoyo en la jurisprudencia

cia comunitaria e interna venía siendo reclamada por amplios sectores, máxime cuando ya desde el año 2004 no se exigía para las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Consecuencia de estas medidas es la necesidad de efectuar unos ajustes, tanto en diversos preceptos de la Ley del IVA como en las normas reglamentarias, la de desarrollo y la de facturación, a fin de homogeneizar el conjunto normativo de este impuesto.

Finalmente, otros ajustes reglamentarios han venido impuestos por la necesaria adecuación a normas que habían sido dictadas con anterioridad. Así, en el supuesto de la adaptación de los requisitos formales exigidos para modificar la base imponible cuando estemos ante créditos total o parcialmente incobrables, que se ajusta al nuevo artículo 80.cuatro y cinco de la ley, modificado por el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril.

Con el fin de adecuarnos a la Ley del Impuesto, en el examen de estas novedades nos vamos a ceñir, en la medida de lo posible, a la propia estructura de esta norma.

2. ENTREGAS E IMPORTACIONES DE GAS, ELECTRICIDAD, CALOR Y FRÍO

2.1. Finalidad de la reforma

Con el objetivo de lograr un verdadero mercado interior del gas y la electricidad sin obstáculos en relación con el IVA, se aprobó la Directiva 2003/92/CE del Consejo, de 7 de octubre, por la que se modificaba la Directiva relativa a este impuesto. Considerándose el gas y la electricidad como bienes a efectos del IVA, y dada la dificultad en seguir físicamente el recorrido de estos bienes, resultaba especialmente complicado determinar el lugar de realización de las operaciones con las reglas de localización en transacciones transfronterizas, lo que motivó que el legislador comunitario considerase que el suministro de gas y electricidad a través del sistema de distribución de gas natural y el lugar de entrega de la electricidad, antes de que los bienes lleguen a la fase final del consumo, fuese el lugar en el que el adquirente había establecido su actividad económica, y en la etapa final, a partir de los operadores comerciales y distribuidores hasta el consumidor final, debía gravarse en el lugar donde el adquirente usa y consume efectivamente esos bienes, con el fin de garantizar que la tributación se realizaba en el país en el que tenía lugar el consumo real, siendo este, normalmente, aquel en el que se sitúa el contador del adquirente. Todo ello, fue incorporado a nuestro derecho interno con efectos de 1 de enero de 2005.

La Directiva 2009/162/UE trata de corregir algunos problemas detectados en la aplicación de la Directiva anterior, además de incorporar la calefacción y refrigeración al mismo sistema de tributación que el gas y la electricidad.

Así, la Directiva del 2003 no se aplicaba a las importaciones y entregas de gas transportado a través de los gaseoductos que no formaban parte de la red de distribución y, en particular, a los gaseo-

ductos de la red de transporte, todo ello, a pesar de que la finalidad del legislador comunitario era que también se englobasen estos supuestos en la norma comunitaria. Con este objetivo se considera ahora que el régimen especial de estos productos se aplica a las importaciones y a las entregas de gas realizadas a través de cualquier red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o cualquier red conectada a la anterior.

Además, el legislador comunitario considera que el gas importado por buques reúne unas características idénticas a las del importado a través de gaseoductos, siendo su destino, tras su regasificación, ser transportado a través de gaseoductos, por lo que, considerando el principio de neutralidad que preside el impuesto, debía aplicarse también la exención a las importaciones realizadas mediante buques.

En relación con el calor y con el frío, debe destacarse que han entrado ya en servicio las primeras redes transfronterizas de calefacción o refrigeración, planteándose los mismos problemas que los relativos a los productos del gas y electricidad. Por ello, para garantizar que también tributen donde son consumidos efectivamente por el adquirente, el legislador comunitario considera aplicable al calor y al frío el mismo régimen que al gas natural y la electricidad, con lo que se evitan posibles falseamientos de la competencia entre Estados miembros.

Finalmente se advierte que la Directiva 2003/92/CE recogía una regla especial de localización para las prestaciones de servicios relativas a la provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural y electricidad, no incluyéndose aquellas del mismo tipo relativas a una red de transporte, o a una red previa de gaseoductos, cuando el espíritu del legislador comunitario era que se incluyesen también en aquella regla. Por ello, ahora, considera que la regla especial de localización comprende todas las prestaciones de servicios relacionadas con la provisión de acceso a todas las redes o sistemas de gas natural y de electricidad, así como a las de calor o frío.

2.2. Modificaciones en la Ley del IVA

Consecuencia de la incorporación de la Directiva 2009/162/UE, la Ley de Presupuestos (art. 79, apartados uno, seis, siete, ocho y trece) modifica diversos preceptos de la Ley del IVA, con el objeto de incluir los ajustes técnicos que la primera exige, así como incorporar los productos de calor y frío, además de establecer el nuevo supuesto de exención a la importación a través de buques.

Por ello, se modifican los siguientes preceptos:

2.2.1. Artículo 9.3.º h)

El precepto regula las operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso efectuadas por empresarios o profesionales, sujetos pasivos del impuesto, recogiendo en su número 3.º las denominadas transferencias intracomunitarias o autoconsumos intracomunitarios (transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo

a las necesidades de aquella en este último). A continuación se recogen en este mismo número 3.º una relación de operaciones que quedan excluidas de esta forma de tributación, no considerándose transferencias de bienes.

Entre ellas últimas operaciones se encuentran las relativas a estos productos, en la letra h), de forma que a partir de 2011 quedan excluidas del concepto de transferencias: las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, que se considerarían efectuadas en otro Estado miembro de la Comunidad con arreglo a las reglas de localización del artículo 68.siete de la Ley del IVA.

EJEMPLO 1:

Cuando una compañía de gas establecida en el territorio de aplicación del impuesto efectúa una entrega de este producto a través de una red de gas natural transfronteriza entre España y Francia, excluiríamos esta entrega del concepto de transferencia del artículo 9.3.º, por lo que en España no hay una entrega intracomunitaria de bienes, ni en Francia una adquisición intracomunitaria de bienes. Teniendo en cuenta que el lugar de realización es Francia, por aplicación del artículo 68.siete de la Ley del IVA y el análogo de la norma francesa (se trata de una operación interior que se produce en el territorio de ese Estado miembro), si el destinatario es un empresario establecido en ese Estado miembro, será sujeto pasivo de la operación que tributa en Francia el empresario francés, por inversión del sujeto pasivo. También el lugar de realización será Francia si el destinatario es un particular francés y el contador con el que se efectúa la medición del consumo radica en ese Estado miembro, aunque en este caso el sujeto pasivo será el empresario español, ya que el destinatario no es empresario o profesional y no se produce la inversión del sujeto pasivo en Francia.

2.2.2. Artículo 66.3.º

Con el fin de evitar la doble imposición que se puede producir en determinadas operaciones de importación, el artículo 66 recoge unos supuestos de exención, entre los que se incluía hasta el 2010 las importaciones de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad, con independencia del lugar en el que deba considerarse efectuada la entrega de dichos productos.

A partir de 2011, quedarán exentas las mismas importaciones si bien se precisa que son las de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, y las entregas de electricidad con independencia del lugar en el que deban considerarse efectuadas las entregas de dichos bienes; añadiéndose que también estarán exentas las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, con la misma precisión respecto del lugar de realización.

Se añade que también estarán exentas las importaciones de gas natural realizadas a través de buques que lo transporten para su introducción en una red de distribución del mismo o en una red previa de gaseoductos.

EJEMPLO 2:

Estará exenta la importación de gas natural que es transportada en un buque proveniente del Norte de África para su inclusión en una planta de regasificación e introducida posteriormente en una red de gas natural.

2.2.3. Artículo 68.siete

El artículo 68 regula las reglas de localización correspondientes a las entregas de bienes. Entre las reglas especiales que comprende, se encuentra la del apartado séptimo, relativa al gas y electricidad, y ahora también el calor y frío, de manera que a partir de 2011 las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto en los siguientes supuestos:

- Las realizadas a un empresario o profesional revendedor (aquel cuya actividad principal, respecto de estos productos concretos, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante), cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

EJEMPLO 3:

Si un empresario establecido en Francia transmite electricidad a un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto para su reventa a consumidores en este territorio, a través de la red eléctrica existente entre ese Estado miembro y España, el lugar de realización será el territorio de aplicación del impuesto y el sujeto pasivo por inversión será el empresario español. En Francia no podemos considerar que exista transferencia intracomunitaria [por un precepto análogo a nuestro art. 9.3.º h), antes citado]. Tampoco consideraremos que existe una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del impuesto, en donde sí se produce una operación interior.

- Las entregas de estos productos cuando el destinatario o adquirente efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del impuesto, considerando que tal uso o consumo se produce en este territorio cuando en él se encuentre el contador en el que se efectúe su medición.

EJEMPLO 4:

Si un empresario establecido en Valença do Minho (Portugal) transmite a un particular establecido en Tui (Pontevedra) calor o frío a través de una red transfronteriza entre Portugal y España y el contador que mide el consumo se encuentra en el inmueble del particular español que radica en Tui, la entrega se localiza en el territorio de aplicación del impuesto. Al igual que en el supuesto anterior, la entrega en Portugal no se considera transferencia intracomunitaria (entrega intracomunitaria de bienes) ni existe una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del impuesto, y el sujeto pasivo en este caso, que deberá repercutir IVA español, será el empresario portugués, ya que el destinatario no es empresario o profesional.

Recordemos que se mantiene la precisión para el supuesto de que el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes. En este caso, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el territorio de aplicación del impuesto cuando el adquirente tenga en este territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

2.2.4. Artículo 69.dos k)

El precepto regula las reglas de localización correspondientes a las prestaciones de servicio. Cuando estas tienen lugar entre empresarios, el apartado primero, número 1.º, considera que el lugar de realización es el de la sede del destinatario. Se trata de la regla general de localización de estas operaciones que se estableció a partir del 2010 por la Ley 2/2010, de 3 de marzo, de acuerdo con la Directiva que regulaba estas reglas de localización. Debía entenderse aplicable a partir de 1 de enero de 2010, si bien debemos tener en consideración siempre los principios relativos a los efectos del Derecho comunitario sobre el ordenamiento interno.

El número segundo de este apartado primero recoge la localización de las prestaciones de servicios cuando el destinatario no es empresario o profesional, gravándolas en sede del prestador.

El apartado segundo del artículo 69 recoge unas excepciones a esta última regla, entre las que se encuentra la letra k), relativa a los servicios relacionados con los productos que ahora examinamos. Se trata de unas prestaciones de servicios localizadas en sede del destinatario. Por tanto, hemos de indicar

que la novedad que se establece para el 2011 solo afecta cuando el destinatario no sea empresario o profesional a efectos del IVA y se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla (si se trata de destinatarios establecidos en estos últimos territorios, aplicaríamos la regla general del apartado primero, número 2.º, esto es, la sede del prestador).

En definitiva, a partir de 2011, cuando nos encontremos ante uno de estos destinatarios no empresarios o profesionales establecidos fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, el lugar de realización será la sede del destinatario cuando se trate de servicios relativos a la provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualquiera de los servicios comprendidos en esta letra k).

2.2.5. *Disposición adicional cuarta de la Ley del IVA*

La Directiva 2009/162/UE modifica el artículo 2.3 de la Directiva 2006/112/CE para excluir el gas suministrado a través de una red de gas natural en los términos vistos de la consideración de «productos sujetos a impuestos especiales», donde incluye los productos energéticos, el alcohol y las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco.

La Ley de Presupuestos (art. 79.doce) modifica la disposición adicional cuarta de la Ley del IVA para adaptarla a la anterior norma, dando a la electricidad el mismo tratamiento que al gas.

De esta forma, las referencias a los Impuestos Especiales contenidas en la Ley del IVA se entienden realizadas a los de fabricación del artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, no teniendo la naturaleza de bienes objeto de estos impuestos ni la electricidad ni el gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

2.2.6. *Apartado quinto del anexo de la Ley del IVA, letra a)*

Este anexo quinto regula el denominado régimen de depósito distinto del aduanero (RDDA) que es el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

La novedad radica en que ahora el régimen anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

De acuerdo con este régimen suspensivo, recordemos que, conforme al artículo 65 de la Ley del IVA, están exentas del IVA, sujetándose a las condiciones y requisitos que fija en el Reglamento del

Impuesto, las importaciones de bienes que se vinculen al RDDA, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las anteriores importaciones. De la misma forma, están exentas las operaciones de entregas de bienes destinadas a ser vinculadas al RDDA y los que estén vinculados a este régimen, así como las prestaciones de servicios (exceptuadas las del art. 20 de la Ley del IVA) relacionadas directamente con las anteriores entregas (art. 24 de la Ley del IVA), así como las adquisiciones intracomunitarias que se vinculen a este régimen (art. 26.uno).

Este régimen suspensivo concluye al salir los productos de este régimen, de forma que tributan como importación asimilada (art. 19.5.º de la Ley del IVA) cuando salgan estos productos con destino al territorio de aplicación del impuesto.

2.2.7. Tipos impositivos

Aun cuando no se han modificado los tipos impositivos de aplicación a las entregas de los productos que se han examinado (están sujetos al tipo general del impuesto del 18%), es de advertir que la Directiva 2009/162/UE, modifica el artículo 102 de la Directiva IVA 2006/112/CE, permitiendo a los Estados miembros aplicar un tipo impositivo reducido para las entregas de gas natural, electricidad o calefacción urbana, previa consulta del Comité de IVA, lo que supone un margen de maniobra para que los Estados miembros abaraten el coste final de estos productos.

3. EXENCIONES INTERIORES. SERVICIOS POSTALES

3.1. Finalidad de la reforma

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, entre las exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general, recoge las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones [art. 132.1 a)].

La exención había sido interpretada por el Tribunal de Justicia de Unión Europea (TJUE) en diversas ocasiones. Así, en Sentencias de 11 de julio de 1985, asunto C-107/84 (NFJ000107) y de 23 de abril de 2009, asunto C-357/07, TNT Post UK (NFJ032518).

De otra parte, también nuestro Tribunal Supremo (TS), había establecido jurisprudencia reciente en relación con esta misma exención. Así, en Sentencias de 15 de octubre de 2009 (rec. 5464/2003, NFJ036007), de 28 de junio de 2010 (rec. 3183/2007, NFJ039812) y de 12 de julio de 2010 (rec. 1554/2007).

Finalmente, nuestra Ley del IVA hacía referencia a la Ley 24/1988, de 13 de julio, reguladora del servicio postal universal, que ha quedado derogada por la actual Ley 43/2010, de 30 de diciem-

bre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal (se adapta a la Directiva 2008/6/CE, de 20 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 97/67/CE del Parlamento europeo y el Consejo, de 15 de diciembre de 1997, relativa a las normas comunes para el desarrollo del mercado interior de los servicios postales en la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio).

De todo ello, surge la necesaria reforma del precepto interno que regula esta exención, teniendo en cuenta que la ley del párrafo anterior tenía una tramitación parlamentaria paralela en el tiempo con la Ley de Presupuestos, donde se recoge la nueva redacción del precepto de la Ley del IVA (art. 79.dos).

3.2. Reforma del artículo 20.uno.1.º de la Ley del IVA

Hasta ahora, la exención tenía un marcado carácter subjetivo, cuando menos teniendo en cuenta exclusivamente la letra del precepto interno (conforme a la jurisprudencia del TS debía interpretarse como una exención mixta), de forma que solo estaban exentas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas, que constituyan el servicio postal universal y estén reservadas al operador al que se encomienda su prestación.

A partir de 2011, la exención comprende las mismas operaciones (las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal) pero se especifica que ello será así siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.

De esta forma la exención:

- Se aplicará a quienes presten el servicio postal universal o parte del mismo.
- Podrá realizarse no solo por quien tenga encomendado legalmente este servicio (la Ley 43/2010 regula en su Título II el servicio postal universal, y en su Capítulo II establece las condiciones de prestación exigibles al operador designado por el Estado), sino también por otros operadores siempre que se comprometan a prestar todo el servicio postal universal o parte del mismo (el Título V de la Ley 43/2010 regula el acceso a la red postal de los operadores).
- No obstante, serán ajenas a la exención determinadas prestaciones de servicio:
 - Se excluyen de la exención los servicios de transportes de pasajeros, así como las telecomunicaciones, pues así lo expresa claramente la Directiva.
 - El precepto se refiere expresamente a la exclusión de los servicios realizados por empresarios o profesionales que se negocien individualmente, al quedar al margen de los servicios postales universales.

EJEMPLO 5:

1. Conforme a la jurisprudencia del TS citada están exentos, con referencia expresa de la doctrina del TJCE señalada anteriormente, los servicios de franqueos efectuados por las empresas de *mailing*, siempre que no superen el importe que a su vez factura Correos al prestador de los servicios.
2. El TJUE, en la sentencia de 2009, considera que no pueden estar exentas prestaciones de servicios que se negociaron individualmente, ya que por su propia naturaleza, tales prestaciones responden a las necesidades específicas de los usuarios de que se trate. El Tribunal viene a concluir la exclusión de la exención por el empresario «TNT Post UK», que operaba en más de 200 Estados y empleaba a más de 128.000 personas.

Dada la trascendencia que tiene la jurisprudencia comunitaria, en cuanto debemos de considerarla para interpretar nuestro derecho interno que exige la adecuación a la norma comunitaria, es interesante recordar los criterios fijados por el TJUE:

- La exención que examinamos tiene como objetivo favorecer una actividad de interés general, que se traduce, en el ámbito postal, en el objetivo más específico de ofrecer, a un coste reducido, servicios postales que respondan a las necesidades esenciales de la población. Tal objetivo coincide, esencialmente, con el perseguido mediante la Directiva 97/67/CE, modificada por la Directiva 2008/6/CE, de ofrecer un servicio postal universal. Tal servicio corresponde a una oferta de servicios postales de calidad determinada prestados de forma permanente en todos los puntos del territorio a precios asequibles a todos los usuarios.
- Esta relimitación constituye una referencia útil para interpretar el concepto de «servicios públicos postales» a efectos de la exención. Debe considerarse así que el concepto de «servicios públicos postales» que recoge la exención hace referencia a operadores, públicos o privados que se comprometen a ofrecer servicios postales que responden a las necesidades esenciales de la población y, por lo tanto, en la práctica, a prestar el servicio postal universal o partes del mismo dentro de un Estado miembro, tal y como se define en las Directivas citadas y, en nuestro caso, en la actual Ley 43/2010.
- No cabe inferir que estén exentas, con independencia de su naturaleza intrínseca, todas las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias de las mismas, realizadas por los servicios públicos postales y que no están expresamente excluidas del ámbito de aplicación del precepto regulador de la exención. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas deben interpretarse en el sentido de que son aquellas que los servicios públicos postales realizan como tales, a saber, en su condición de servicios públicos postales. Tal interpretación se impone, en particular, por la necesidad de respetar el principio de neutralidad fiscal.

- De esta forma, no cabe aplicar la exención a servicios específicos disociables del servicio de interés general, entre los que figuran servicios que responden a necesidades específicas de operadores económicos. Por ello, no pueden considerarse que estén exentas unas prestaciones realizadas por los servicios públicos postales cuyas condiciones se negociaron individualmente. Por su propia naturaleza, tales prestaciones responden a las necesidades específicas de los usuarios de que se trate. Confirman, además, esta interpretación las Directivas sobre servicios postales, de las que se desprende que la posibilidad de negociar contratos con los clientes de forma individual no corresponde, a priori, al concepto de prestación del servicio universal.
- Por todo ello, quedan exceptuadas de la exención las prestaciones de los transportes de pasajeros y las telecomunicaciones, que los servicios públicos postales realizan como tales, a saber, en su condición de operador que se compromete a prestar en un Estado miembro el servicio postal universal o partes del mismo. Tampoco se aplican a prestaciones de servicios ni a entregas de bienes accesorias de las mismas cuyas condiciones se negociaron individualmente.

4. EXENCIONES EN EXPORTACIONES E IMPORTACIONES

4.1. Exenciones relativas a entregas de bienes a organismos humanitarios reconocidos para su exportación (art. 21.4.º de la Ley del IVA)

No se modifica la exención relativa a estas operaciones, de forma que se mantiene para las entregas de bienes a organismos reconocidos que los exporten fuera de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención [el art. 9.1.1.º y 4.º del reglamento desarrolla esta exención, atribuyendo al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) el reconocimiento oficial de estos organismos].

La novedad que se incluye en la Ley de Presupuestos (disp. adic. cuadragésimo novena) radica en la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas soportadas por IVA en la adquisición interior de los bienes que posteriormente se exportan. Así, cuando quien entregue los bienes sea un ente público o un establecimiento privado de carácter social, se podrá solicitar a la AEAT la devolución del IVA soportado que no haya podido deducirse totalmente previa justificación de su importe en el plazo de tres meses desde que dichas entregas se realicen. Hay que advertir que el precepto no remite al artículo 20.tres de la ley para delimitar el concepto de establecimiento de carácter social.

EJEMPLO 6:

1. Si un empresario o profesional entrega determinados bienes a una ONG de ayuda humanitaria, reconocida por el Departamento de Gestión de la AEAT, para su exportación dentro de la actividad propia de la ONG, dicha operación estará exenta.

.../...

.../...

2. Si un ente público presta un servicio público no sujeto a IVA, por esta labor que realiza no genera el derecho a deducir el impuesto, ya que no es empresario o profesional. Cuando adquiere determinados bienes soportará el impuesto sin derecho a deducción. Si posteriormente los entrega para su exportación a una ONG de ayuda humanitaria, ahora tendrá derecho a solicitar a la AEAT la devolución del impuesto soportado en la adquisición de dichos bienes. Lo mismo ocurre si en vez de ser un ente público, fuese un establecimiento privado de carácter social.

4.2. Entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a los organismos internacionales (art. 22.nueve de la Ley del IVA)

La modificación de este precepto llevada a cabo por la Ley de Presupuestos (art. 79.tres) obedece a la transposición a nuestro derecho interno de la Directiva 2009/162/UE. Como indica el legislador comunitario, el Protocolo de 8 de abril de 1965 sobre los privilegios e inmunidades de las CCEE como fundamento jurídico para la exención, mediante la remisión o la devolución de impuestos indirectos permitida a las Comunidades y a determinadas agencias y otros organismos comunitarios con respecto a determinadas adquisiciones realizadas para su uso oficial, es específico y debe diferenciarse del fundamento jurídico para la exención del IVA de determinadas transacciones que benefician a organismos internacionales en general. Con el fin de lograr mayor claridad se incluye una exención específica que podría efectuarse mediante una devolución del impuesto, lo que evitaría, por otra parte, algunas dificultades en cuanto a la aplicación de la exención a organismos creados por las Comunidades, en particular a determinadas empresas conjuntas establecidas de conformidad con el artículo 187 del Tratado.

Esto es, no significa que las operaciones con los organismos comunitarios no estuvieran exentas, sino que se considera conveniente diferenciar esta exención de la que es aplicable al resto de organismos internacionales.

Por ello, se distingue ahora en este precepto una doble exención, si bien ambas quedaban incluidas en la redacción anterior:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a los organismos internacionales reconocidos por España o al personal de dichos organismos con estatuto diplomático, dentro de los límites y en las condiciones fijadas en los convenios internacionales por los que se crean tales organismos o en los acuerdos de sede que sean aplicables en cada caso. Es este último inciso el que se ha reformado, pues anteriormente se aludía a los convenios internacionales que sean aplicables en cada caso, lo que no supone en principio modificación sustantiva alguna.

- Se añade ahora que la exención comprende, como un supuesto específico o concreto, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a la CE, a la CEEA, al Banco Central Europeo o al Banco Europeo de Inversiones, o a los organismos creados por las Comunidades a los que se aplica el Protocolo de 8 de abril de 1965 (publicado en el BOE de 1 de enero de 1986), dentro de los límites y conforme a las condiciones de dicho Protocolo y a los acuerdos para su aplicación o a los acuerdos de sede, siempre que con ello no se provoquen distorsiones en la competencia.

En relación con esta exención a organismos comunitarios cabe señalar que ha sido examinada por el TJUE en Sentencia de 8 de diciembre de 2005, asunto C-220/03, BCE-Alemania, para recordar el cumplimiento de las obligaciones formales inherentes a estas operaciones.

4.3. Exenciones en importaciones de divisas, billetes de banco y monedas de curso legal (art. 27.7.º de la Ley del IVA)

La Ley de Presupuestos (art. 79.cuatro) modifica este precepto de la Ley del IVA con un doble fin: adaptar la norma interna a la comunitaria [art. 135.1 e) de la Directiva 2006/112/CE, conforme al que están exentas las operaciones, incluida la negociación, relativas a divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con la excepción de las monedas y billetes de colección, a saber las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático), así como dar una redacción similar a la prevista para las operaciones exentas interiores del artículo 20.uno.18.º j) (operaciones financieras con estos productos, cuya negociación debe estar exenta por exigirlo así la norma comunitaria, como se acaba de señalar].

Con efectos de 1 de enero de 2011 están exentas las importaciones de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

EJEMPLO 7:

Las importaciones efectuadas por un comercio dedicado a la compraventa de monedas y billetes de colección o con valor numismático estarán sujetas y no exentas de IVA, mientras que las monedas o billetes que importe que sean medios legales de pago estarán exentos.

4.4. Exención de las importaciones de bienes objeto de una entrega intracomunitaria inmediata posterior

4.4.1. Modificaciones normativas

4.4.1.1. Exención del artículo 27.12.º de la Ley del IVA

El artículo 78 de la Ley de Presupuestos modifica este precepto, así como el artículo 86 (sujeto pasivo en las importaciones) con el fin de adaptar la norma interna a la Directiva 2009/69/CE del Consejo. Esta última tiene como único objetivo la eliminación de la evasión del IVA en estas operaciones concretas, y es adoptada por el Consejo al considerar que no puede ser alcanzado este objetivo de manera suficiente por los Estados miembros y, como estima que puede lograrse mejor a nivel comunitario, considera que la Comunidad puede adoptar medidas de acuerdo con el principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5 del Tratado. Recuerda además que de conformidad con el principio de proporcionalidad enunciado en dicho artículo, la Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. La norma comunitaria exigía que la transposición fuera realizada de manera que tuviese efectos el 1 de enero de 2011, como así ha hecho nuestro legislador interno.

La Directiva 2006/112/CE reconocía la exención para aquellas importaciones de bienes seguidas de una entrega intracomunitaria de bienes, si bien autorizaba a los Estados para que fijasen las condiciones en las que esta exención se concedía.

Es esto último lo que modifica el legislador comunitario, y para ello se acoge al precepto del Tratado que se ha citado de forma que, en aras de atajar el fraude que se producía en estas operaciones en base a los resquicios que las condiciones impuestas por los Estados miembros permitían, impone unas condiciones mínimas que han de ser cumplidas para aplicar la exención y que deben ser adoptadas por todos los Estados miembros.

En principio, la exención se mantiene en los términos que se establecían con anterioridad con dos pequeñas novedades de carácter técnico que no venían exigidas por la Directiva (como se ha indicado esta se refiere a la exigencia de las condiciones que requiere la exención que, en nuestro caso, vienen recogidas en la norma reglamentaria y no en la legal): la entrega intracomunitaria posterior a la importación puede ser efectuada por el importador o «por su representante fiscal». De otro lado, se remite a la norma reglamentaria para concretar las condiciones o requisitos a los que se sujeta esta exención, precepto que ya existía, pero que ahora se modifica también (art. 14.3 del Reglamento del IVA).

Por tanto, se mantiene la exención de las importaciones de bienes cuya expedición o transporte tenga como punto de llegada un lugar situado en otro Estado miembro, siempre que la entrega ulterior de dichos bienes efectuada por el importador o su representante fiscal estuviese exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del IVA (que recoge las exenciones de las entregas intracomunitarias de bienes).

Aun cuando el precepto se refiere al representante fiscal sin añadir su condición, debe considerarse que actúa en nombre y por cuenta del importador, ya que de actuar en nombre propio estaríamos ante operaciones realizadas por sujetos pasivos distintos, no siendo de aplicación el precepto que ahora examinamos (en principio habría una importación realizada por el representante como importador, y posteriormente una entrega intracomunitaria de bienes normal en el territorio de aplicación del impuesto y una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino).

Debe advertirse que la exención se refiere al IVA y no a los derechos aduaneros que, en todo caso, se regirán por su normativa específica, con la posibilidad de acogerse a los regímenes aduaneros correspondientes.

EJEMPLO 8:

Un empresario establecido en Portugal importa coches de China a través del puerto de Valencia para trasladarlos inmediatamente después a Lisboa.

Nos encontramos ante una importación de bienes cuyo hecho imponible tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto y quedará sujeta a los derechos aduaneros que sean de aplicación. En principio será una operación sujeta y no exenta de IVA.

Con posterioridad se produce otra operación como es la del transporte de los bienes desde el territorio de aplicación del impuesto al territorio de otro Estado miembro (Portugal), efectuada por un mismo empresario o profesional, por lo que estaríamos ante un supuesto de transferencia o autoconsumo intracomunitario del artículo 9.3.º de la Ley del IVA, que estaría exenta en virtud del artículo 25 de esta norma, ya que es una entrega intracomunitaria de bienes. En Portugal se producirá una adquisición intracomunitaria de bienes que deberá ser declarada por el empresario portugués.

Ahora bien, de cumplirse las condiciones que se recogen reglamentariamente, la importación de estos bienes quedará exenta de IVA, aun cuando la entrega intracomunitaria de bienes la realice el representante fiscal del importador, que puede ser cualquier empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto que actúe en nombre y por cuenta del importador portugués, tanto en esta operación como en la primera, esto es, en la importación de los bienes. De esta manera el importador portugués no soporta cuota de IVA española por estas operaciones y tampoco debe iniciar proceso alguno que permita la devolución de lo abonado en España. De otro lado, en cuanto a la prestación de servicios del representante español, en todo caso, el lugar de realización, conforme a la regla general de localización, se entenderá producido en Portugal, donde se aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo, de manera que el empresario portugués por los servicios del representante se autorrepercutirá y en su caso deducirá el impuesto de ese Estado miembro, siendo las operaciones desde el punto de vista del IVA neutrales para este empresario portugués.

4.4.1.2. Condiciones para la aplicación de la exención (art. 14.3.º del Reglamento del IVA)

Como se ha indicado, la exención queda sujeta al cumplimiento de las condiciones reglamentarias. El artículo 14.3.º del Reglamento del IVA ya establecía unos requisitos para el ejercicio de la exención, si bien ahora se adaptan a los exigidos a la Directiva 2009/69/CE, ya que al imponer esta una obligación de resultados el legislador interno debe adecuar la norma interna, legal o reglamentaria, a las exigencias de la Directiva. Se adapta, por tanto, el artículo 14.3.º del reglamento a la Directiva comunitaria.

Por un lado, se mantienen los siguientes requisitos, que ya venían recogidos en la redacción anterior:

- Que el importador (se añade ahora «o un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquel») sea la persona que figure como consignataria de las mercancías en los correspondientes documentos de transporte. Como se ha indicado, una de las novedades más importantes es precisamente la de que el importador actúe a través de un representante fiscal, permitiendo con ello que los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI puedan actuar a través de representantes fiscales establecidos en el TAI en la tramitación de las importaciones de bienes que tienen como destino otros Estados miembros.
- Que la expedición o transporte al Estado miembro de destino se efectúe inmediatamente después de la importación. Debe advertirse respecto de esta condición que la jurisprudencia, frente al criterio sustentado en ocasiones por la Administración tributaria [así la Resolución del TEAC de 27 de septiembre de 2006 (NFJ025428)], ha mantenido que la interpretación de la exigencia de este requisito no se refiere a un plazo temporal sino al destino de los bienes, esto es, a que su utilidad económica inmediata ha de venir referida en un Estado miembro distinto del Reino de España. Añade que cuando los bienes importados se vinculan al Depósito Aduanero la fiscalidad sobre los mismos queda en suspenso, siendo de aplicación tal fiscalidad una vez que se abandone dicho régimen y, por tanto, es al momento del abandono cuando ha de venir referido el requisito de «inmediatamente» en relación con el envío de los bienes al país comunitario [entre otras, Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de noviembre de 2008, recurso 318/2006 (NFJ032011)]. Si bien de manera no tan concreta, el requisito había sido interpretado en alguna ocasión por la Dirección General de Tributos desde el punto de vista finalista de la exención de manera que no se rompiera la unidad de la operación, siendo los órganos gestores quienes deben comprobar esta unidad [Consulta V0920/2006, de 10 de mayo (NFC022586)].
- Que la entrega ulterior a la importación resulte exenta del IVA en aplicación del artículo 25 de la ley, esto es, por ser una entrega intracomunitaria de bienes.

Se añaden ahora dos requisitos más que serán exigibles a las operaciones que se lleven a cabo a partir del 1 de enero de 2011:

- Que el importador o, en su caso, un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquel, haya comunicado a la aduana de importación un NIF a efectos del IVA atribuido por la Administración tributaria española. Ello es el resultado de la existencia de una transferencia de bienes de un Estado miembro a otro, conforme al artículo 9.3.º de la ley, por lo

que se produce una entrega intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, se exige disponer de un NIF a efectos de IVA español. Para el supuesto de que la operación se realice por el representante fiscal, será este quien tenga asignado el NIF a efectos de IVA y suministrará el mismo a la aduana. En ambos casos, sea realizada la importación por el empresario establecido en otro Estado miembro o por el representante fiscal, al producirse una entrega intracomunitaria de bienes, hemos de recordar que deberá reflejarse, además del modelo de autoliquidación que corresponda, en la declaración modelo 349 relativa a operaciones intracomunitarias de bienes.

- Que el importador o, en su caso, un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquel, haya comunicado a la aduana de importación el NIF a efectos del IVA del destinatario de la entrega ulterior atribuido por otro Estado miembro. Estamos ante una obligación formal, teniendo en cuenta que en el modelo 349 que se presente por parte de quien efectúe la entrega intracomunitaria de bienes deberá hacerse constar, como se ha indicado en el requisito anterior, la operación y, por tanto, el NIF a efectos de IVA del destinatario.

En definitiva, se introducen importantes ajustes de carácter formal que pretenden eludir la evasión fiscal en estas operaciones, esencialmente la exigencia de estar dado de alta como operador intracomunitario, tanto el importador en el Estado miembro de destino último de los bienes, como el importador o el representante fiscal que actúa en nombre y por cuenta de aquel en España. De esta manera, el control por parte de los Estados miembros del traslado de las mercancías y su tributación en ambos Estados es más eficaz a través del sistema VIES. Debe recalarse que el suministro del NIF a efectos de IVA tanto del importador como en su caso del representante fiscal no es debido al hecho imponible importación, sino que es consecuencia de la operación inmediata posterior, el transporte de los bienes desde el territorio de aplicación del impuesto al territorio de otro Estado miembro, obligación que viene recogida en el artículo 25 del Real Decreto 1065/2007, que aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Por ello, la novedad que introduce el legislador comunitario no es la obtención del NIF a efectos de IVA (que se exigía con anterioridad para realizar la entrega intracomunitaria de bienes, y así venía reconocido también por la Dirección General de Tributos), sino la aportación de los NIF a efectos del IVA a la aduana de importación, tanto del importador en el Estado miembro donde se encuentre establecido y lleguen finalmente los bienes, como del NIF a efectos de IVA español por ser en el territorio de aplicación del impuesto donde se produce la entrega intracomunitaria de bienes. Y si la operación se efectúa a través de representante fiscal, este también debe incluirse en el Registro de operadores intracomunitarios y obtener el correspondiente NIF a efectos de IVA en España.

EJEMPLO 9:

En el supuesto que se ha citado anteriormente, si es el importador portugués el que actúa directamente ante la aduana de importación en Valencia, deberá tener un NIF a efectos de IVA español, por lo que deberá solicitarlo e incluirse en el Registro de Operadores Intracomunitarios en España. Además deberá contar en todo caso con NIF a efectos de

.../...

.../...

IVA otorgado por la Administración tributaria portuguesa y estar dado de alta en el Registro de aquel Estado miembro a efectos de operaciones intracomunitarias. La operación de entrega intracomunitaria de bienes deberá declararse como tal ante la Administración tributaria española y presentar el correspondiente modelo 349, de acuerdo con las normas que regulan esta declaración, además de declararse como adquisición intracomunitaria de bienes en Portugal en su autoliquidación y presentar el correspondiente modelo análogo a nuestro 349.

En el caso de actuar a través de representante fiscal, será este quien de cumplimiento a los trámites aduaneros y, desde el punto de vista del IVA, suministrará a la aduana tanto su NIF a efectos de IVA, como el NIF a efectos de IVA del empresario portugués suministrado por el Estado miembro de destino último de los bienes. Además, la operación será declarada en el modelo 349 que debe presentar ante la Administración tributaria española. El empresario portugués declarará la operación en su autoliquidación como adquisición intracomunitaria y presentará el modelo análogo a nuestro 349 donde figurará el NIF a efectos de IVA del representante español. De esta forma, ambas Administraciones tributarias, la española y la portuguesa, tendrán conocimiento del traslado de los bienes de un Estado miembro a otro, pudiendo realizar las comprobaciones que estimen pertinentes.

4.4.1.3. Sujeto pasivo en las importaciones (art. 86.tres de la Ley del IVA)

El legislador interno ha querido introducir un ajuste técnico en el concepto de sujeto pasivo en las importaciones que estamos examinando (art. 78.dos de la Ley de Presupuestos). Para ello reorganiza el anterior contenido del artículo 86 en dos apartados (uno dedicado a la regla general del sujeto pasivo en las importaciones y otro para los supuestos específicos conocidos hasta ahora) e incluye un novedoso apartado tercero que recoge las operaciones que ahora examinamos.

Conforme a este apartado tercero, cuando se trate de estas importaciones, y el importador actúe mediante representante fiscal, este último quedará obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas de dichas importaciones en los términos que se establezcan reglamentariamente (que, en principio, son los que hemos precisado en el punto anterior).

A la vista de este nuevo apartado, puede señalarse:

- Nos encontramos ante una figura que puede considerarse como un supuesto de sustitución del sujeto pasivo, previsto en los artículos 35.2 b) (que reconoce como obligado tributario al sustituto del contribuyente) y 36.2 de la Ley General Tributaria (que define al sustituto como el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inhe-

rentes a la misma; pudiendo exigir el sustituto del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa).

- El supuesto se aplica exclusivamente para las importaciones previstas en el artículo 27.12.º de la Ley del IVA, y no otras.
- El importador debe actuar siempre a través de representante fiscal.
- El obligado tributario en este supuesto es precisamente este representante fiscal que, normalmente, actuará como empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, sujeto en toda su extensión al control de gestión e inspección de la Administración tributaria española.
- El alcance de sus obligaciones comprende el cumplimiento de todas las que tengan carácter material y formal derivadas de las importaciones del artículo 27.12.º. Se trasladan así las obligaciones del importador hacia el representante fiscal, pudiendo considerarse que incluso la Administración tributaria podrá ir contra este en caso de incumplimiento de los requisitos, vía gestora o inspectora, lo que indudablemente va a ocasionar conflictos en la interpretación de la norma.

EJEMPLO 10:

Continuando con las operaciones examinadas en los dos supuestos anteriores, en caso de que el empresario portugués actúe a través de representante fiscal establecido en el territorio de aplicación del impuesto, este es quien debe dar cumplimiento a todas las obligaciones de carácter material o formal derivadas de las operaciones que, en principio, serán las que hemos examinado, además de los trámites aduaneros correspondientes, en donde, como sabemos, figura la autoliquidación del impuesto en el documento aduanero de importación, en este caso como operación sujeta pero exenta con respecto del hecho imponible importación IVA.

4.5. Importaciones de bienes destinados a organismos internacionales (art. 61 de la Ley del IVA)

La Ley de Presupuestos (art. 79.cinco) modifica este precepto de la Ley del IVA en los mismos términos que se han examinado para la exención correspondiente al artículo 22.nuevo, por lo que se reitera lo señalado para este último precepto.

Recordemos que este artículo 61 se refiere a las exenciones en importaciones de bienes efectuadas por organismos internacionales reconocidos por España y las realizadas por sus miembros con estatuto diplomático, dentro de los límites y condiciones fijadas en los convenios internacionales por los que se crean tales organismos o en los acuerdos de sede que sean aplicables en cada caso.

A ello, la norma añade ahora un apartado para recoger como supuesto específico, pero englobado dentro de la regla general anterior, a las CCEE y sus organismos a los que se aplica el Protocolo de 8 de abril de 1965.

4.6. Modificaciones reglamentarias en relación con la acreditación de otras exenciones a las exportaciones o a las importaciones

En el artículo 1, apartados uno a cuatro, del Real Decreto 1789/2010 (que entra en vigor el 1 de enero de 2011) se recogen unas modificaciones del Reglamento del IVA, relativas a la acreditación de determinadas operaciones exentas, exportaciones o importaciones, cuyo objetivo es actualizar los medios de prueba necesarios para la acreditación de estas operaciones, con base en el principio de libertad de prueba. Además, como regla general a todas ellas, se sustituye la declaración al sujeto pasivo que debía realizar el destinatario de las operaciones exentas por una comunicación que debe dirigirse a la Administración tributaria.

En cualquier caso, se trata de evitar abusos en la aplicación de las exenciones o el fraude que pudiera producirse en este ámbito, sujetando las operaciones a un mayor y estricto control formal de la Administración tributaria.

En general, por lo que se refiere a las exportaciones, nos encontramos ante operaciones que están exentas y que, sin embargo, la justificación de esta exención es recibida por el proveedor o prestador con posterioridad al devengo y expedición de la factura, lo que lleva a que, en caso de incumplimiento de los requisitos formales reglamentarios, deban rectificarse las operaciones para repercutir el impuesto. De no ser así, y en caso de que la Administración tributaria realice actuaciones de comprobación, el sujeto pasivo podría verse avocado a una regularización positiva, pues no puede aportar los justificantes adecuados a la exención correspondiente.

4.6.1. Exenciones relativas a las prestaciones de servicios relacionadas con las exportaciones [art. 9.1.5.º B) del Reglamento del IVA]

El artículo 21.5.º de la Ley del IVA reconoce la exención de las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 (exenciones interiores), cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad, considerándose como tales las que se reflejan en el artículo 9.1.5.º A) y C) del Reglamento del IVA (así, se incluyen el transporte de los bienes; carga, descarga y conservación; custodia, almacenaje y embalaje; alquiler de los medios de transporte, contenedores y materiales de protección de las mercancías y otros análogos).

La letra B) de este último precepto recoge las condiciones o requisitos a los que deben ajustarse las operaciones exentas anteriores, y es esta letra la que es objeto de modificación.

Se mantienen los siguientes requisitos:

- La salida de los bienes del territorio de la Comunidad debe realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la prestación del servicio.
- Los documentos que justifiquen la salida de los bienes deben ser remitidos, en su caso, al prestador del servicio.

Se introducen las siguientes novedades:

- Los documentos justificativos deben ser remitidos al prestador del servicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha de salida de los bienes (con anterioridad el plazo era de un mes).
- La justificación de la salida de los bienes del territorio comunitario podrá realizarse:
 - Por cualquier medio de prueba admitido en Derecho (con anterioridad la regla general era el documento aduanero de salida y con el CMR o documento ajustado al modelo que aprobaba la Administración tributaria).
 - En particular, por medio de la aportación de los siguientes documentos:
 - Certificación emitida por la Administración tributaria ante la que se realicen las formalidades aduaneras de exportación en la que consten el número o números de factura y la contraprestación de los servicios directamente relacionados con la exportación.
 - Documento normalizado que apruebe la Administración tributaria.

EJEMPLO 11:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto transmite maquinaria agrícola a un empresario establecido en Japón. El transporte de los bienes corre por cuenta del vendedor, para lo que contrata a un empresario español dedicado al transporte terrestre de mercancías a fin de que lleve la maquinaria desde los depósitos que tiene en Cuenca hasta el puerto de Barcelona, por donde saldrá la expedición.

Nos encontramos ante dos operaciones. La primera es la entrega de los bienes realizada por el proveedor español que tiene como destinatario al empresario japonés. Se trata de una entrega exenta en virtud del artículo 21.1.º de la Ley del IVA, ya que se trata de una entrega de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente (exportación). Deberá dar cumplimiento a los trámites aduaneros de salida, y declarará la operación en el modelo 303 como operación exenta, exportación.

Además existe una prestación de servicios, la del transporte. Sujeto pasivo es el transportista y destinatario el empresario español que vende la maquinaria. Dicha prestación quedará exenta en virtud del artículo 21.5.º de la Ley del IVA, por lo que se expedirá una factura sin repercusión del impuesto, pero deberá darse cumplimiento a los requisitos recogidos en el artículo 9.1.5.º B) del reglamento. Para ello, el sujeto pasivo exportador, el

.../...

.../...

empresario español proveedor, deberá remitir al transportista en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de salida de los bienes del territorio de la Comunidad alguno de los documentos justificativos que se indican en el precepto reglamentario. De no ser así, la operación quedará sujeta y no exenta, y el empresario transportista debería emitir una factura rectificativa repercutiendo el impuesto al destinatario, esto es, al proveedor español.

4.6.2. Exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y depósitos temporales (art. 11.3 del Reglamento del IVA)

El artículo 23 de la ley recoge las exenciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos. Así, entre otras, están exentas las entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona franca o depósito franco, así como las de los bienes conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en situaciones de depósito temporal (en cualquier caso se requiere que los bienes no sean utilizados ni destinados a su consumo en las áreas indicadas); o las prestaciones de servicios relacionados directamente con las entregas anteriores, así como con las importaciones de bienes destinados a ser introducidos en los lugares anteriores.

Hasta ahora, la exención quedaba condicionada a que los sujetos pasivos que efectuaban las entregas de bienes o las prestaciones de servicios con destino a estos regímenes recibiesen del adquirente de los bienes o destinatario de los servicios (el empresario que se encontraba en dichos regímenes) una declaración suscrita por ellos en la que quedase justificada la recepción de los bienes y se pusiera de manifiesto el destino o situación de los mismos.

A partir de 1 de enero de 2011:

- El adquirente de los bienes o servicios deberá comunicar las operaciones exentas de las que sea destinatario en un documento normalizado que aprobará la Administración tributaria.
- La aplicación de la exención quedará justificada mediante certificación emitida por la Administración tributaria en la que consten el destino o situación de los bienes, el número o números de factura y la contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios a que se refiera.

EJEMPLO 12:

Un empresario establecido en Teruel vende unas piezas de metal a un empresario establecido en la zona franca del puerto de Barcelona que constituyen parte de la maquinaria agrícola que fabrica este último empresario en la zona franca.

.../...

.../...

Como los bienes que se entregan no son para su consumo o utilización en la zona franca, puede acogerse la operación a la exención prevista en el artículo 23 de la ley. Para ello el empresario turolense emitirá factura sin repercutir IVA, pero deberá recibir del empresario establecido en la zona franca el justificante que ahora exige el precepto reglamentario, ya que, en otro caso, deberá rectificar la factura para incluir la cuota de IVA.

4.6.3. Exenciones relativas a los regímenes suspensivos, excluido el RDDA (art. 12.1 del Reglamento del IVA)

El artículo 24 de la ley regula las exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales (excluyéndose las operaciones del art. 20 o exenciones interiores que mantienen su régimen propio), de manera que están exentas, entre otras, las entregas de bienes destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo, de transformación en aduana, de importación temporal con exención total de derechos de importación, de tránsito externo, de tránsito comunitario interno, o de depósito aduanero; o las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas exentas, así como con las importaciones de bienes que cita el precepto.

En desarrollo de este precepto, el artículo 12 del Reglamento del IVA recoge en su apartado primero las condiciones requeridas para aplicar las exenciones en estos regímenes, excluido el RDDA (regulado en el apartado segundo).

Por tanto, las modificaciones afectan a las exenciones aplicables a estos regímenes aduaneros y fiscales, excluido el RDDA, esto es, a las recogidas en el apartado primero del artículo 12, en la redacción dada por el Real Decreto 1789/2010 (art. 1.tres).

Se mantiene la obligación relativa a que las operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduaneros o fiscales o que se mantenga en dichos regímenes, de acuerdo con las legislaciones aduaneras o fiscales aplicables específicamente en cada caso.

La novedad, al igual que en los supuestos anteriores, radica en la acreditación de la exención. Con anterioridad bastaba que el adquirente de los bienes o servicios comunicase mediante declaración al proveedor o prestador el destino de los bienes; y ahora se exige:

- Que el adquirente de los bienes o servicios comunique a la Administración tributaria las operaciones exentas de las que sea destinatario en un documento normalizado que aprobará la misma.

- La procedencia de las exenciones quedará justificada mediante certificación emitida por la Administración tributaria en la que consten el destino o situación de los bienes, el número o números de factura y la contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios a que se refiera.

EJEMPLO 13:

Un empresario establecido en Cuenca presta a un empresario establecido en Barcelona un servicio directamente relacionado con unos bienes que se encuentran acogidos al régimen aduanero de perfeccionamiento activo.

La operación estará exenta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 24 de la ley, y el prestador expedirá una factura sin repercusión del IVA. El destinatario de la operación deberá acreditar la exención, para lo que comunicará a la AEAT la operación exenta y se acreditará con la certificación emitida por la Administración, de manera que el prestador cuente con este último documento para que pueda acreditar en su caso la exención.

4.6.4. Exenciones en prestaciones de servicios incluidas en la base imponible de las importaciones (art. 19 del Reglamento del IVA)

El artículo 64 de la ley, con el fin de evitar la doble imposición que se produciría en otro caso, reconoce una exención eminentemente técnica, relativa a las prestaciones de servicios (distintas de las recogidas en el art. 20), cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes (de acuerdo con las reglas de determinación de la base imponible del art. 83 de la ley).

Las condiciones a las que se acoge esta exención se exponen en el artículo 19 del Reglamento del IVA, ahora modificado por el Real Decreto 1789/2010 (art. 1.cinco). El precepto se refiere exclusivamente a la acreditación y remisión de los documentos al prestador de los servicios. Así, las condiciones exigidas para aplicar la exención serán:

- Justificación: puede realizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho (con anterioridad era con el documento aduanero diligenciado por la aduana o el modelo aprobado por la Administración tributaria) y, en particular:
 - Certificación emitida por la Administración tributaria ante la que se realicen las formalidades aduaneras de importación en la que consten el número o números de factura y la contraprestación de los servicios directamente relacionados con la importación.
 - Documento normalizado aprobado por la Administración tributaria.

- Los documentos deberán ser remitidos, cuando proceda, al prestador del servicio en el plazo de los tres meses siguientes a la realización del mismo (con anterioridad era un mes). En otro caso, el prestador del servicio deberá liquidar y repercutir el IVA.

EJEMPLO 14:

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto importa por la aduana de Vigo una partida de vehículos, siendo el transporte desde Estados Unidos por cuenta del importador, que es contratado con una naviera española. Una vez llegado el buque a puerto, se procede a la descarga de los vehículos por un empresario establecido en Vigo.

Existe hecho imponible importación, de manera que la base imponible de la misma se conformará de acuerdo con las reglas del artículo 83, incluyéndose el transporte y la descarga.

Ahora bien, estas dos últimas operaciones son prestaciones de servicio que, al incluirse en la base imponible de la importación ya quedan gravadas por este hecho imponible y, por ello, el artículo 64 de la ley declara la exención de las mismas, de manera que los prestadores emitirán factura sin repercusión del impuesto (que se produce con la importación), si bien estos empresarios generan el derecho a deducir por estas operaciones en el territorio de aplicación del impuesto [art. 94.uno.1.º b), de la ley]. La exención deberá justificarse a través de alguno de los medios de prueba que cita el artículo 19 y deberán remitirse por el importador a los prestadores en el plazo de los tres meses siguientes a la realización de las operaciones, pues, en otro caso, estos prestadores deberán proceder a repercutir el impuesto al importador o destinatario de estas operaciones.

5. BASE IMPONIBLE. MODIFICACIONES. SUPUESTO DE CRÉDITOS INCOBRABLES (ART. 24.DOS DEL REGLAMENTO)

El Real Decreto 1789/2010 (art. 1.seis) modifica puntualmente el artículo 24.2 del Reglamento del IVA para ajustarse en dos aspectos concretos a los cambios del artículo 80.cuatro y cinco de la ley, que se efectuaron con el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

El artículo 80.cuatro y cinco ha sufrido en los últimos años diversas modificaciones. Así, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, redujo el plazo necesario para proceder a modificar la base imponible en el supuesto de créditos total o parcialmente incobrables de dos años a uno. La Ley 11/2009, de 26 de octubre, incluye las operaciones con precio aplazado, de manera que el anterior plazo de un año se computa desde el vencimiento de cada uno de los impagos (en vez del momento del devengo

de la operación). El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, entre otras modificaciones menos significativas, reduce nuevamente el plazo mínimo para proceder a la modificación, de manera que para los sujetos pasivos con un volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros (calculado conforme al art. 121 de la ley) este plazo será de seis meses. De otro lado, si bien se mantiene que no procederá la modificación de la base imponible en el caso de créditos adeudados o afianzados por entes públicos, se precisa sin embargo que este supuesto no se aplicará a la reducción de la base imponible por los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago.

Las dos modificaciones puntuales del artículo 24.dos del reglamento se refieren precisamente a este último supuesto. Así:

- Uno de los requisitos formales que debe cumplir el acreedor o sujeto pasivo del impuesto es comunicar a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada. Además tiene que hacer constar en dicha comunicación que esta modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto. Como puede observarse se ha suprimido la mención a los créditos adeudados o afianzados por los entes públicos, ya que con la posibilidad de rectificar la base imponible también cuando el deudor sea uno de estos entes, no tenía sentido alguno que se mantuviese la mención anterior.
- Además, el sujeto pasivo acreedor debe aportar junto con la comunicación a la AEAT los documentos que se indican en el precepto. En todo caso se acompañará de las facturas rectificativas (en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas) y en el supuesto de créditos total o parcialmente incobrables se distingue:
 - Como regla general, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor; añadiéndose ahora «o mediante requerimiento notarial», ya que el Real Decreto-Ley 6/2010 permitió que el sujeto pasivo instase el cobro no solo mediante reclamación judicial al deudor sino también por medio de requerimiento notarial al mismo.
 - Se añade que, en el caso de créditos adeudados por entes públicos, deberá acompañarse con la comunicación a la AEAT el certificado expedido por el órgano competente del ente público deudor, esto es, el referido en el artículo 80.cuatro.4.º, párrafo segundo, de la ley, conforme al cual cuando se trate de créditos adeudados por entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

EJEMPLO 15:

1. La sociedad «A», cuyo volumen de operaciones en el ejercicio 2010 es inferior a 6.010.121,04 euros, presta un servicio a la sociedad «B» por un importe de 100.000 euros, produciéndose el devengo del IVA el día 28 de febrero de 2011, fecha en la que emite también la factura correspondiente repercutiendo el impuesto al tipo general del 18 por 100. Se conoce que han transcurrido seis meses sin que la sociedad «B» abone el importe de la factura a la sociedad «A», no habiéndose pactado el pago aplazado de la contraprestación.

En este caso, la sociedad «A» al tener un volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04 euros, y haber transcurrido más de seis meses desde la fecha del devengo de la operación, puede rectificar la base imponible al considerar, desde el punto de vista del IVA, que el crédito es incobrable, siempre que se dé cumplimiento a los requisitos formales exigidos por las normas reguladoras del IVA. Así puede reclamar judicialmente el cobro de la deuda a la sociedad «B» o bien puede requerirle notarialmente dicho cobro (no se precisa para ello que haya transcurrido el plazo de los seis meses). La modificación de la base imponible deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes al transcurso del plazo de los seis meses anteriores, esto es, entre el séptimo y noveno mes desde el devengo del impuesto, esto es, desde el 1 de septiembre al 30 de noviembre de 2011.

Para ello, deberá emitir factura rectificativa, hacer constar en los libros registros de IVA (libro de facturas emitidas) esta rectificación, y comunicar a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo del mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, que ha procedido a la modificación de la base imponible, que el crédito no está garantizado, afianzado o asegurado, ni corresponde a crédito con persona o entidad vinculada ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla. A esta comunicación adjuntará copia de la demanda judicial o el requerimiento notarial instando el cobro del crédito.

2. La sociedad «C» cuyo volumen de operaciones en el ejercicio 2010 es superior a 6.010.121,04 euros, entrega unos bienes al ayuntamiento «D» por un importe de 200.000 euros, produciéndose el devengo del IVA el día 31 de enero de 2011, fecha en la que se produce la recepción material de los bienes según contrato, y emite también la factura correspondiente repercutiendo el impuesto al tipo general del 18 por 100. Se conoce que ha transcurrido un año sin que el ayuntamiento «D» abone el importe de la factura a la sociedad «C», incumpléndose las condiciones que fija la normativa sobre contratos públicos.

La sociedad «C» podrá modificar también la base imponible del impuesto, pero en este caso deberá transcurrir un año puesto que estamos ante un sujeto pasivo cuyo volumen de operaciones en el ejercicio 2010 es superior a 6.010.121,04 euros.

Los requisitos son análogos a los anteriores, con la salvedad de que en este caso la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituye por una certificación expedida por el órgano competente del ayuntamiento deudor de acuerdo con el

.../...

.../...

informe del Interventor o Tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía, para lo que deberá solicitarla de este ente público. Obtenida la misma y dentro del plazo de los tres meses siguientes al transcurso de un año desde el devengo, esto es, entre el 1 de febrero y el 30 de abril de 2012 procederá a la modificación. Deberá emitir factura rectificativa, hacer constar esta circunstancia en el libro registro de facturas emitidas, y comunicar a la Delegación o Administración de la AEAT de su domicilio fiscal en el plazo del mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, que ha procedido a la modificación de la base imponible, adjuntando la certificación recibida del ayuntamiento.

6. DEDUCCIONES. DOCUMENTOS JUSTIFICATIVOS DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN EN LOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

6.1. Documentos que justifican el derecho a la deducción. Finalidad de la reforma

El artículo 97.uno de la Ley del IVA delimita, mediante una lista cerrada, los documentos que justifican el derecho a la deducción, sin perjuicio de la interpretación jurisprudencial que se está efectuando sobre los mismos.

Para los casos en que se producía la regla de inversión del sujeto pasivo, prevista en el artículo 84.uno.2.º, 3.º y 4.º, así como en las operaciones sujetas al régimen especial de oro de inversión del artículo 140 quince, el documento justificativo del derecho a la deducción era hasta el 31 de diciembre de 2010 la factura expedida por el sujeto pasivo, esto es, por el destinatario de la operación, o «autofactura».

Recordemos que para el supuesto de adquisiciones intracomunitarias de bienes, esta exigencia había desaparecido a partir del 1 de enero de 2004 (Ley 62/2003, de 30 de diciembre) de manera que para deducir las cuotas soportadas en estas operaciones bastaba la factura emitida por el proveedor de los bienes.

El artículo 178 f) de la Directiva 2006/112/CE prevé que para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo, cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquirente por aplicación de las reglas previstas en los artículos 194 a 197 y 199 (supuestos de inversión del sujeto pasivo en términos de nuestra norma interna), deberá cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.

La jurisprudencia comunitaria, así como nuestro TS venían manteniendo una posición menos formalista que la recogida en nuestra norma interna a la hora de interpretar la exigencia de emisión de «autofactura» en las operaciones en que el deudor del IVA era el destinatario de la operación o inversión

del sujeto pasivo. Basta considerar, entre otras, las Sentencias del TJUE de 1 de abril de 2004, asunto C-90/02, Bockemühl (NFJ016128); de 8 de mayo de 2008, asuntos C-95 y 96/05, Ecotrade; y de 30 de septiembre de 2010, asunto C-392/09, Uszodaépitö (NFJ040125). En general, de todas ellas puede extraerse que las formalidades que puede exigir un Estado miembro en los supuestos que estamos examinando, no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente. Por parte del TS, frente a una posición anterior más formalista (así en Sentencia de 13 de diciembre de 2007, rec. 4640/2006), modifica su postura, entre otras en las Sentencias de 26 de noviembre de 2008 (rec. 5132/2006, NFJ031690), de 25 de marzo de 2009 (rec. 4608/2006, NFJ033809), de 12 de noviembre de 2009 (rec. 1398/2004, NFJ037552), de 4 de diciembre de 2009 (rec. 437/2008), de 10 de mayo de 2010 (rec. 1432/2005, NFJ039556, y rec. 1454/2005), de 24 de septiembre de 2010 (rec. 7207/2005), de 27 de septiembre de 2010 (rec. 1559/2007), que se encaminan también por la vía expuesta por el TJUE.

Si bien no se hace referencia a toda esta jurisprudencia, en la tramitación de la Ley de Presupuestos se recogieron unas enmiendas del Grupo Parlamentario Socialista que, en base a la Directiva comunitaria del IVA y a la última de las sentencias del TJUE citadas, proponen la modificación de los preceptos de la ley reguladores de esta obligación, suprimiendo la obligación de emisión de «autofactura» en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Dada la trascendencia de la jurisprudencia comunitaria en esta cuestión, es interesante que exponamos los criterios más relevantes expuestos por el TJUE:

- El órgano jurisdiccional comunitario parte siempre del siguiente principal general inherente al impuesto: el derecho a deducir forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ejercitándose inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas. Este régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, garantizando así la neutralidad con respecto a la carga fiscal de las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al impuesto.
- Un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a servicios (o bienes recibidos hemos de añadir), no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de la Directiva 2006/112/CE, para poder ejercer su derecho a la deducción, y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 178, letra f) de la Directiva.
- Las formalidades establecidas de este modo por el Estado miembro en cuestión y que el sujeto pasivo ha de respetar para poder ejercer el derecho de deducir el IVA no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente. No pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA.
- El principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

- Si la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo, en su condición de destinatario de las operaciones de que se trate, es deudor del IVA, la Directiva 2006/112/CE se opone a una normativa que impone, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.

Por otra parte, nuestro TS, además de aludir a la jurisprudencia comunitaria en sus resoluciones, ha reiterado los siguientes criterios:

- La exigencia de un documento para poder ejercitar el derecho a deducir es loable, ya que con su cumplimiento se posibilita el poder controlar que, efectivamente, se está deduciendo conforme a la realidad de los hechos, disponiéndose así de un instrumento en la lucha contra el fraude fiscal. En nuestro derecho, el principal documento es la factura original, expedida por quien realiza o preste el servicio. Ahora bien, no cabe extremar esta exigencia hasta llegar a mantener que cuando la factura está incompleta, supone la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho porque la factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo. En este sentido se expresa la STJCE de 5 de diciembre de 1996, asunto C-85/95, John Reisdorf.
- En relación con un supuesto específico de inversión del sujeto pasivo, y citando la doctrina anterior del TJUE, indica el TS que todas las obligaciones formales están pensadas para facilitar la correcta aplicación del IVA, por lo que resulta incoherente otorgar la misma trascendencia al incumplimiento de los requisitos formales en casos de inversión del sujeto pasivo en los que el contribuyente no declara por entender que la operación no se encuentra sujeta al IVA, e interpreta razonable pero erróneamente la normativa establecida, pues esta interpretación supondría la ruptura de la neutralidad. El derecho a la deducción es un derecho de carácter sustancial, razón por la que una simple obligación formal, por muy justificada que sea, no puede conllevar la pérdida del mencionado derecho a deducir. Cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, al que se le sujeta al IVA por una operación que consideraba no sujeta y se le efectúa la liquidación correspondiente, procede atender a todos los componentes, IVA devengado y deducible, que debería haber constado en la práctica de la obligada autoliquidación.
- Si el obligado tributario se hubiera atenido estrictamente a la ley, cumpliendo todos los requisitos para la deducción, como el IVA en este caso es al mismo tiempo IVA devengado y soportado, la inversión del sujeto pasivo no originaba cuota alguna a ingresar, no produciéndose tampoco un perjuicio para la Hacienda, aunque exista retraso en la declaración del IVA devengado, porque este retraso es el mismo que el retraso en la deducción, al neutralizarse ambos mutuamente. Exigir, por el simple retraso en liquidar, intereses de demora sin existir perjuicio alguno para la Hacienda Pública, supondría desconocer el fundamento material último y esencial de los mismos, esto es, el carácter indemnizatorio de los intereses de demora que provoca la vinculación de los mismos a la idea del daño.
- Con clara alusión a la jurisprudencia comunitaria, concluye el TS que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

6.2. Modificaciones de la Ley del IVA

La Ley de Presupuestos (art. 79.nueve, diez y once) lleva a cabo la reforma de los artículos 97.uno, 99.cuatro y 165 de la Ley del IVA.

6.2.1. Eliminación del documento justificativo «autofactura» (art. 97.uno.4.º)

La primera de las modificaciones que se introduce en el texto legislativo es la de eliminar como documento justificativo del derecho a la deducción del impuesto soportado la denominada «autofactura».

Así, manteniéndose el resto de los documentos justificativos para el conjunto de las operaciones en que no se produce la inversión del sujeto pasivo, se reforma exclusivamente el artículo 97.uno.4.º de la ley. Si bien se elimina la «autofactura», sin embargo se establecen distintos supuestos en función del proveedor del bien o del prestador del servicio y se exige el cumplimiento de obligaciones formales.

Por tanto, en los supuestos a que se refieren los artículos 84.uno.2.º, 3.º y 4.º (inversión del sujeto pasivo) y 140 quinque (régimen especial del oro de inversión, que tiene el mismo tratamiento) se exige:

- a) Como requisito común a todos los supuestos se precisa que la entrega o la prestación esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el artículo 164.uno.6.º de la ley, esto es, en el modelo 303 trimestral o mensual correspondiente. Hemos de recordar que en estos casos, la operación debe reflejarse en el apartado de IVA devengado al tipo al que vaya la operación, y no en los apartados relativos a adquisiciones intracomunitarias de bienes; y también deberá reflejarse en el apartado de IVA soportado deducible relativo a operaciones interiores (y no en el de adquisiciones intracomunitarias de bienes, ya que estas operaciones no tienen esta naturaleza), haciendo constar la cuota soportada, bien sea íntegramente o en la parte proporcional de regla de prorrata que corresponda aplicar. Para el supuesto de sujetos pasivos que no tengan obligación de presentar el modelo 303, deberán presentar el modelo 309, reflejando exclusivamente la cuota devengada por estas operaciones.
- b) En el supuesto de que el proveedor del bien o el prestador del servicio se encuentre establecido en la Comunidad, documento justificativo será la factura original expedida por este sujeto pasivo establecido en el territorio de otro Estado miembro, que deberá contener los requisitos exigidos por el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, pues el artículo se remite a este precepto comunitario y no a una norma reglamentaria interna (el reglamento de facturación).

La redacción de este precepto comunitario ha sido modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (que entra en vigor a partir del 11 de agosto de 2010 y que obliga a los Estados miembros a su transposición a más tardar el 31 de diciembre de 2012) y, conforme a la misma, la factura original deberá contener los siguientes requisitos:

1. Fecha de expedición de la factura.
2. Número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única.

3. NIF a efectos de IVA (citado en el art. 214, relativo a la obligación de obtener este NIF por quienes realicen adquisiciones o entregas intracomunitarias de bienes o sean deudores del impuesto, que se corresponde con el art. 25 del reglamento de gestión) con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega del bien o la prestación del servicio.
4. NIF del adquirente o del destinatario a efectos del IVA (citado en el mismo art. 214) con el cual se haya recibido una entrega de bienes o una prestación de servicios por la que sea deudor del impuesto, o una entrega de bienes del artículo 138 (entregas intracomunitarias exentas).
5. Nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario.
6. Cantidad y naturaleza de los bienes suministrados o alcance y naturaleza de los servicios prestados.
7. Fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega del bien o la prestación del servicio o en la que se ha abonado el pago anticipado (previsto en el art. 220.4 y 5), en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura.
8. En caso de que el IVA sea exigible en el momento de recibirse el pago de conformidad con el artículo 66 b) (precepto que otorga a los Estados miembros la posibilidad de exigir el impuesto en el momento del cobro del precio), y el derecho a la deducción nazca en el momento en que el impuesto deducible sea exigible, la mención «devengo por criterio de caja». Esta mención no será de aplicación en el territorio de aplicación del impuesto, en cuanto la Ley del IVA no ha recogido la posibilidad prevista en el artículo 66 b) de la Directiva.
9. Base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario.
10. Tipo de IVA aplicado.
11. Importe del IVA pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la directiva excluye esta mención.
12. NOTA COMÚN A LOS PUNTOS 9, 10 y 11: el artículo 226 bis de la Directiva permite que, en caso de que la factura sea expedida por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que deba devengarse el impuesto o cuyo establecimiento permanente en dicho Estado miembro no intervenga en la entrega del bien o la prestación del servicio, y que esté efectuando una entrega de bienes o una prestación de servicios respecto de la que el adquirente o destinatario sea el deudor del impuesto, dicho sujeto pasivo podrá omitir la información prevista en estos puntos, 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 a impuesto de tales bienes o servicios.
13. En caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega del bien o de la prestación del servicio quien expida la factura en lugar del proveedor o del prestador, la mención «facturación por el destinatario».

14. En caso de exención, la referencia a la disposición aplicable de la Directiva o a la disposición nacional correspondiente, o cualquier otra referencia que indique que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta.
15. En caso de que el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto, la mención «inversión del sujeto pasivo».
16. En caso de entrega de un medio de transporte nuevo efectuada en las condiciones del artículo 138, apartado 1 y apartado 2, letra a) (esto es, entrega por una persona que no es empresario o profesional), los datos del medio de transporte nuevo, esto es, los que figuran en el artículo 2, apartado 2, letra b), de la Directiva (que se corresponde con nuestro art. 13.2.º de la Ley del IVA).
17. En caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la mención «Régimen especial-Agencias de viajes».
18. En caso de aplicación de uno de los regímenes especiales aplicables en el ámbito de los bienes de ocasión, de los objetos de arte, de colección o de antigüedades (REBU), la mención «Régimen especial-Bienes de ocasión», «Régimen especial-Objetos de arte» o «Régimen especial-Objetos de colección o antigüedades».
19. Cuando la persona deudora del impuesto sea un representante fiscal con arreglo al artículo 204 (que permite a los Estados miembros a que el sujeto pasivo no establecido nombre un representante fiscal), el NIF a efectos de IVA de ese representante fiscal, de acuerdo con el artículo 214 de la Directiva, junto con su nombre y dirección completos.

EJEMPLO 16:

Un empresario «A» establecido en Italia, y sin establecimiento permanente en España, presta un servicio de asesoría fiscal a un empresario «B» establecido en el territorio de aplicación del impuesto, con derecho a la deducción del impuesto soportado. La prestación concluye el 1 de abril de 2011 y la contraprestación pactada es de 20.000 euros, emitiéndose por el empresario italiano con esa fecha la factura correspondiente.

Siempre que el empresario español haya suministrado al empresario italiano el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria española (que figurará en la factura emitida por el empresario italiano) y, por tanto, se encuentre dado de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios, nos encontraremos ante una prestación de servicios localizada en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con la regla prevista en el art. 69.uno.1.º de la Ley del IVA.

Sujeto pasivo de la operación, dado que el empresario italiano no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto (si lo estuviera y el establecimiento permanente no participase en la operación aplicaríamos la misma regla), será el empresario español pues se produce la inversión del sujeto pasivo de acuerdo con el artículo 84.uno.2.º a) de la ley.

.../...

.../...

Al recibir la factura del empresario italiano (que deberá adecuarse al art. 226 de la Directiva IVA), el español no tendrá obligación de emitir «autofactura» por esta operación, y bastará que recoja este documento en el libro registro de facturas emitidas, con las anotaciones que después se indicarán (debe expresar el tipo y la cuota del IVA además de los extremos generales para todos los documentos justificativos).

La operación deberá declararse en el modelo 303, tanto en el apartado de IVA devengado (casillas correspondientes a operaciones interiores al tipo del 18%), y en el apartado de IVA soportado deducible (casillas correspondientes a operaciones corrientes interiores).

Finalmente, al encontrarnos ante una operación intracomunitaria, deberá declararla en el modelo 349, donde reflejará el NIF a efectos de IVA otorgado por la Administración tributaria de Italia correspondiente al empresario italiano (que deberá hacerse constar en la factura emitida por este).

Finalmente, en el modelo 390, también deberá reflejar esta operación en unas casillas específicas que se recogen ahora, y que se examinarán posteriormente.

- c) En aquellos casos en que el proveedor del bien o el prestador del servicio no se encuentre establecido en el territorio de la Comunidad, será documento justificativo la factura original o el justificante contable de la operación expedido por este sujeto pasivo no establecido.

El Real Decreto 1789/2010 (art. 2.uno) modifica el artículo 2.3 del reglamento de facturación (elimina la mención a la autofactura en los supuestos de inversión del sujeto pasivo) para reiterar, pues la redacción anterior también recogía este concepto, que debe considerarse como justificante contable: será cualquier documento que sirva de soporte a la anotación contable de la operación.

Añade que esta justificación solo puede admitirse cuando el proveedor del bien o el prestador del servicio no se encuentre establecido en el territorio de la Comunidad.

Justificante contable será pues, con carácter prioritario, tal como señala el artículo 106.3 de la Ley General Tributaria, la factura, si bien admite también para acreditar el gasto deducible o las deducciones los documentos sustitutivos emitidos con ocasión de su realización. Como regla general, será pues la factura emitida por el proveedor o el prestador de acuerdo con las normas internas a las que él queda sujeto, o el documento que expida. Así lo ha reconocido en alguna ocasión la Dirección General de Tributos [Consulta V2438-2006 de 1 de diciembre (NFC023883)] al indicar, para el supuesto de inversión del sujeto pasivo en el que se exigía la emisión de «autofactura», que se unirá a esta el justificante contable de la operación, «que será el documento expedido por los correspondientes proveedores».

También podrá serlo, en el supuesto de transmisión de inmuebles por empresarios o profesionales establecidos fuera de la Comunidad, sin establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, la escritura pública de compraventa, sin que en este caso se

requiera de factura, puesto que el anterior documento público puede considerarse como justificante contable.

EJEMPLO 17:

Un empresario «C» no establecido en el territorio comunitario tiene un solar en el término municipal de Huesca, que transmite al empresario «D» establecido en territorio de aplicación del impuesto y con derecho a la deducción del impuesto soportado. La escritura pública de compraventa se firma ante un notario de Huesca el 13 de enero de 2011, por un importe de 1.000.000 de euros.

Nos encontramos ante una entrega de bienes inmuebles, localizada en el territorio de aplicación del impuesto pues es en este donde radica, todo ello de acuerdo con el artículo 68.dos.3.º de la Ley del IVA. Sujeto pasivo de esta operación será el empresario español, por inversión, de acuerdo con el artículo 84.uno.2.º a) de la ley.

La operación queda sujeta a IVA y no exenta, tributando al tipo impositivo del 18 por 100.

En este caso, puede considerarse que la escritura pública tiene la consideración de justificante contable, por lo que el empresario español, que no tiene que emitir «autofactura», podrá deducirse el impuesto soportado cumpliendo con las obligaciones formales que se exigen a partir de 1 de enero de 2011. El documento deberá reflejarse en el libro registro de facturas recibidas, expresando además el tipo impositivo y la cuota.

Al igual que en el ejemplo anterior, hará constar la operación en su modelo 303, tanto en la parte del IVA devengado por operaciones interiores, como en el IVA soportado deducible, en las casillas relativas a operaciones interiores (bien tenga la consideración de bien corriente, o de inversión).

No deberá reflejar la operación en la declaración informativa modelo 349, puesto que no tiene naturaleza de operación intracomunitaria.

6.2.2. Ajustes técnicos en los artículos 99.cuatro y 165 de la ley

Consecuencia de la supresión de la emisión de factura por el destinatario de las operaciones en que se produce la inversión del sujeto pasivo, la Ley de Presupuestos (art. 79.diez y once) modifica estos preceptos de la Ley del IVA:

- Artículo 99.cuatro: este precepto regula el ejercicio del derecho a la deducción, esto es, el requisito temporal del ejercicio de este derecho y, en concreto, el apartado cuatro, recoge el momento en que se consideran soportadas las cuotas deducibles. Consecuencia de la desaparición de la «autofactura» es la eliminación del párrafo tercero de este artículo 99.cuatro, relativo a los supuestos de emisión de este documento.

- Artículo 165: regula las reglas especiales en materia de facturación y en su apartado uno, que ahora desaparece, se regulaba la obligatoriedad de emisión de «autofactura» en los supuestos de inversión del sujeto pasivo. Consecuencia de ello, se reajustan los apartados de este precepto.

6.2.3. Ajustes en el cumplimiento de las obligaciones formales en el Reglamento del IVA

El Real Decreto 1789/2010 (art. 1.siete y ocho) ajusta determinados preceptos reglamentarios a la eliminación de la obligación legal de expedir «autofactura» en los supuestos de inversión del sujeto pasivo; modificándose los siguientes preceptos:

- Artículo 63: se suprime el apartado cinco, que se refería a la obligación de anotar las «autofacturas» en el libro registro de facturas expedidas.
- Artículo 64: regula el contenido del libro registro de facturas recibidas, y se recogen los siguientes ajustes:
 - Apartado uno: se incluyen los «justificantes contables» como documentos que los empresarios o profesionales deberán numerar correlativamente (junto con todas las facturas y documentos de aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional). Se mantiene la posibilidad de que esta numeración pueda realizarse mediante series separadas siempre que existan razones objetivas que lo justifiquen.
 - Apartado segundo: se refiere al contenido de los asientos que deben efectuarse en este libro. En base a las modificaciones de los apartados anteriores, se añade un párrafo tercero para referirse a las facturas recibidas y los justificantes contables en caso de inversión del sujeto pasivo. Se indica, de manera análoga a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, que se anotarán las cuotas tributarias correspondientes a las entregas de bienes o prestaciones de servicios documentadas en dichas facturas o justificantes contables, que deberán calcularse y consignarse en la anotación relativa a cada una de ellas.

Recordemos que, conforme al párrafo primero, deben anotarse una por una las facturas o documentos justificativos, y se consignarán en el asiento del libro:

- Número de recepción.
- Fecha de expedición.
- Fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el citado documento.
- Nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF del obligado a su expedición.
- Base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA.

- Tipo impositivo.
- Cuota tributaria.

6.2.4. Ajustes en el reglamento de facturación

Por la misma razón que la expuesta en el punto anterior, el Real Decreto 1789/2010 (art. 2) modifica los siguientes preceptos del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. De esta forma desaparecen las referencias que dicha norma realiza a las «autofacturas» en los supuestos de los artículos 84.uno.2.º, 3.º y 4.º y 140 quinqué. Se trata, por tanto, de ajustes técnicos en la norma reglamentaria.

Los preceptos modificados son los siguientes:

- Artículo 2.3: mantiene la referencia a la consideración de justificante contable, en la forma expuesta anteriormente, y elimina los dos primeros párrafos del apartado, referidos a la obligación de emitir «autofactura» en los supuestos de los preceptos legales señalados.
- Artículos 3 (excepciones a la obligación de expedir factura), 6 (contenido de las facturas), 11 (facturas recapitulativas) y 15 (obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutivos): se elimina la referencia al artículo 2.3 del mismo reglamento.
- Artículo 19 c) (obligación de conservación de facturas o documentos sustitutivos y otros documentos): desaparece la referencia al artículo 2.3, de manera que ahora se alude a la obligación de conservar los justificantes contables a los que alude el artículo 97.uno.4.º de la Ley del IVA.

7. DEVOLUCIONES A EMPRESARIOS ESTABLECIDOS EN OTROS ESTADOS MIEMBROS, CANARIAS, CEUTA O MELILLA

En la disposición transitoria única del Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre, se lleva a cabo la adaptación al derecho interno de la Directiva 2010/66/UE del Consejo, de 14 de octubre de 2010, que modifica la Directiva 2008/9/CE por la que se establecen disposiciones relativas a la devolución del IVA a sujetos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

Esta Directiva 2010/66/UE viene motivada por los problemas suscitados en diversos Estados miembros en la transposición de la Directiva sobre devoluciones, entre otros en España, donde la reforma legislativa que debía entrar en vigor el 1 de enero de 2010, fue aprobada por Ley 2/2010, de 1 de marzo.

Con esta disposición se amplía excepcionalmente el plazo de presentación de las solicitudes de devolución de cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto para 2009 hasta el 31 de marzo de 2011; si bien, ello solo lo es para empresarios o profesionales establecidos en otros Estados miembros.

bros, Canarias, Ceuta o Melilla (quedan excluidos los empresarios o profesionales establecidos fuera de la Comunidad, cuyo plazo de solicitud ya ha caducado, pues finalizaba el 30 de septiembre de 2010).

EJEMPLO 18:

1. Un empresario o profesional establecido en Alemania, con cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto en España, por las que tiene derecho a su devolución por la vía del artículo 119 de la Ley del IVA, ha presentado solicitudes trimestrales de devolución correspondientes a los cuatro trimestres del año 2009, todas ellas con anterioridad al 30 de septiembre de 2010. Con posterioridad a esta fecha, ha encontrado unas facturas por las que soportó IVA español y que pueden acogerse también a este sistema de devolución.

El empresario alemán, si bien ha presentado por vía electrónica cuatro solicitudes trimestrales, referidas al ejercicio 2009, antes del 30 de septiembre de 2010, puede ahora presentar una solicitud ya que esta se refiere a todo el año natural de 2009 [conforme al art. 31.1 b), segundo párrafo del Reglamento del IVA], y el plazo de presentación concluirá el 31 de marzo de 2011.

2. Lo mismo ocurrirá si se trata de un empresario o profesional establecido en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.
3. Un empresario o profesional establecido en Noruega tiene cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto durante 2009.

Con Noruega se ha reconocido la reciprocidad de trato con empresarios europeos, si bien con algunas restricciones (Resolución de la DGT de 28 de enero de 2010, BOE de 26 de febrero), por lo que podrá solicitar la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, salvo que se trate de alguna de las operaciones excluidas por ausencia de reciprocidad. Ahora bien, frente al supuesto anterior, el plazo para solicitar la devolución de las cuotas soportadas en 2009 concluyó el 30 de septiembre de 2009.

8. RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO. ORDEN DE MÓDULOS PARA 2011

La Orden EHA/3063/2010, de 25 de noviembre, desarrolla para el año 2011, además del método de estimación objetiva del IRPF, el régimen especial simplificado del IVA, en desarrollo del artículo 37 del Reglamento del Impuesto.

La orden mantiene la estructura de la norma que regulaba los módulos para el ejercicio 2010; si bien adapta los módulos a los nuevos tipos impositivos del impuesto en vigor desde el pasado 1 de julio, tomando en consideración que tales tipos resultarán de aplicación durante la totalidad del ejercicio 2011; por lo que desaparece la divergencia que se produjo en el año anterior para calcular el importe de los módulos a inicio y a final del ejercicio, ya que en 2011 los tipos impositivos no varían a lo largo del año.

El plazo para ejercitar expresamente la renuncia al régimen especial simplificado o la revocación a la renuncia concluyó el 31 de diciembre de 2010; si bien, también puede efectuarse la renuncia (no la revocación) cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre de 2011 aplicando el régimen general.

9. DECLARACIONES INFORMATIVAS

9.1. Modelo 349. Presentación (Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre)

La orden modifica puntualmente la forma de presentación de este modelo, que queda como sigue:

Supuestos	Presentación
Declaraciones que contengan hasta 10 millones de registros	Vía telemática a través de Internet
Declaraciones que contengan más de 10 millones de registros	Vía telemática a través de Internet o en soporte directamente legible por ordenador
<ul style="list-style-type: none"> • Obligados tributarios que no tengan la forma jurídica de SA, SL, ni sean obligados tributarios asignados a las UGGE del Departamento de Inspección de la AEAT, o a la DCGC • Las declaraciones no superen los 15 registros de declarados 	Por vía telemática a través de Internet, o en impreso

9.2. Modelo 390 (Orden EHA/3061/2010, de 22 de noviembre)

Esta norma introduce reformas puntuales en el modelo 390, con el fin de obtener una información más clara y detallada de las operaciones gravadas a distintos tipos, consecuencia del cambio de los tipos a 1 de julio de 2010, así como recoger de manera diferenciada el IVA soportado deducible en adquisiciones intracomunitarias de servicios. Para ello:

- Se sustituyen las páginas 2 y 3 del modelo 390 por las nuevas: 2 (IVA devengado) y 3 y 4 (IVA soportado deducible), en las que se incluyen las casillas que permiten consignar separadamente las operaciones gravadas o soportadas de acuerdo con los tipos impositivos vigentes durante el ejercicio 2010. Así se distinguen casillas a los tipos del 4, 7, 8, 16 y 18 por 100.
- Se incluye en la nueva página 4 (IVA soportado deducible) unas casillas específicas (587 a 596) para suministrar información sobre el IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de servicios (tipos del 4, 7, 8, 16 y 18%), que antes se incluían en las casillas correspondientes al IVA deducible en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes (en donde ahora se incluirán las operaciones de adquisiciones de servicios a empresarios o profesionales establecidos fuera del territorio IVA de la Comunidad).