



Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2021

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

No han sido numerosas las modificaciones que el impuesto sobre el valor añadido (IVA) ha sufrido en el ejercicio 2020, al margen de las recogidas en el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, de adaptación de las Directivas de la Unión Europea en el ámbito tributario.

En este artículo se van a analizar las modificaciones aprobadas con posterioridad a la norma citada, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia ley del impuesto a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando esencialmente la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, los Reales Decretos-Leyes sobre tipos impositivos consecuencia de la COVID-19, y las órdenes que afectan a los modelos de autoliquidación e informativos del IVA, así como al régimen especial simplificado.

Es de destacar, sin embargo, la importancia del Brexit a partir del 1 de enero de 2021 así como de las novedades que se prevén para un futuro próximo, consecuencia de la armonización europea de este impuesto, y que obligan a los empresarios y profesionales a tenerlas en cuenta para adaptar sus procedimientos a estas seguras modificaciones en materia de IVA, por lo que al final de este artículo se alude brevemente a estos cambios próximos, cuyas normas europeas están ya aprobadas.

Palabras clave: IVA; Brexit; lugar de realización; tipos impositivos; devolución a no establecidos; régimen especial simplificado; régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; facturación.

Cómo citar: Longás Lafuente, A. (2021). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2021. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 455, 5-48.



New developments on value added tax for 2021

Antonio Longás Lafuente

Abstract

There have not been many amendments to Value Added Tax (VAT) in 2020, apart from those included in Royal Decree 3/2020, of 4th February 2020, which adopted many Directives related to taxes.

The present paper analyses those modifications enacted after the abovementioned Royal Decree taking into consideration VAT Law own structure for teaching purposes, considering essentially the Budget Law for 2021, the Royal Decrees on tax rates as a consequence of COVID-19 and the Orders which modify VAT self-assessment returns and informative forms, together with the simplified regimen.

Likewise, it should be highlighted the importance of Brexit from 1st January 2021 onwards, together with the new enactments to be passed shortly, because of European harmonization at VAT level, which shall be taken into consideration by business persons to adapt their procedures to these certain modifications on VAT; thus at the end of this article, these proposals will be briefly analyzed, considering the European rules are already enacted.

Keywords: VAT; Brexit; place of taxable transactions; tax rates; refund to non-established persons; Special simplified regime; special agricultural, farming and fishing regime; invoicing.

Citation: Longás Lafuente, A. (2021). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2021. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 5-48.



Sumario

1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la Ley del IVA
2. Brexit: principales efectos respecto del IVA
 - 2.1. Efectos temporales de la salida efectiva del Reino Unido de la Unión Europea
 - 2.2. Operaciones relativas a entregas de bienes
 - 2.3. Operaciones relativas a prestaciones de servicios
 - 2.4. Devolución del VAT soportado en el Reino Unido a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español
 - 2.5. Devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto español por empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido
3. Lugar de realización del hecho imponible
 - 3.1. Localización de los servicios en función de su utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto español
4. Tipos impositivos
 - 4.1. Libros electrónicos (art. 91.Dos.1.2.º LIVA)
 - 4.2. Bebidas con edulcorantes añadidos (art. 91.Uno.1.1.º LIVA)
 - 4.3. Productos sanitarios relacionados con la COVID-19
 - 4.3.1. Normativa de la Unión
 - 4.3.2. Productos sanitarios relacionados con la COVID-19
5. Regímenes especiales del IVA
 - 5.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Límites cuantitativos de exclusión
 - 5.2. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Renuncia a los regímenes y revocación de la renuncia
 - 5.3. Régimen especial simplificado. Módulos
6. Régimen fiscal aplicable al evento «UEFA Women's Champions League 2020», «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020»
 - 6.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión (art. 119 bis LIVA)
 - 6.2. Nombramiento de representantes (art. 164.Uno.7.º LIVA)
 - 6.3. Reglas relativas a los periodos de liquidación y devolución y obligaciones formales y de suministro inmediato de información (SII)
 - 6.4. Régimen de importación temporal (art. 24 LIVA)



- 6.5. Transferencias intracomunitarias (art. 9, núm. 3.º, letra g) LIVA)
- 6.6. Cláusula de cierre en localización de servicios (art. 70.Dos LIVA)
- 7. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registros y SII
 - 7.1. Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias y SII
 - 7.2. Otras obligaciones relacionadas con el SII
- 8. Facturación
 - 8.1. Sistema TBAI en el País Vasco
- 9. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA
 - 9.1. Orden HAC/1274/2020, de 28 de diciembre (modelos 303, 322, 353 y 349)
- 10. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español en 2021

Referencias bibliográficas



1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la Ley del IVA

Si bien el año 2020 no ha supuesto trascendentes novedades en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA), con la excepción del Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales (recogiendo, en el ámbito tributario, la regulación de los acuerdos de ventas de bienes en consigna, los requisitos exigibles para que las entregas intracomunitarias de bienes se consideren exentas, y las reglas de localización de las operaciones de ventas de bienes en cadena, esencialmente), norma ampliamente comentada (Longás Lafuente, 2020; Fernández Caramazana y Grande Serrano, 2021); sí se han promulgado distintas normas internas que afectan a este impuesto, esencialmente a partir de la situación originada por el estado de alarma con origen en la COVID-19, y sobre todo en la segunda mitad, con entrada en vigor en la mayoría de los casos a partir de 1 de enero de 2021.

Merece destacarse, sin embargo, las referencias a las consecuencias del Brexit a partir de 1 de enero de 2021 así como la obligación de los Estados miembros a adaptar su ordenamiento interno consecuencia de la necesaria armonización del impuesto en el ámbito territorial europeo, que tendrán vigencia a partir de 1 de julio de 2021, por lo que se refiere sobre todo a la regulación de las ventas a distancia y la localización de prestaciones de servicios cuyos destinatarios no tengan la condición de empresarios o profesionales.

En este comentario de novedades para el 2021 se van a analizar las modificaciones que han entrado en vigor y, por tanto, están vigentes a partir de enero de 2021, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia Ley del impuesto sobre el valor añadido

(LIVA) a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, con una breve referencia a la normativa europea indicada en el párrafo anterior.

2. Brexit: principales efectos respecto del IVA

2.1. Efectos temporales de la salida efectiva del Reino Unido de la Unión Europea

El 14 de noviembre de 2018 se firmó el «Acuerdo relativo a la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica», por lo que de conformidad con el artículo 50.3 del Tratado de la Unión Europea, los Tratados dejan de aplicarse al Estado que se retira a partir de la fecha de entrada en vigor del Acuerdo de Retirada o, en su defecto, a los dos años de la notificación, excepto que el Consejo, de acuerdo con el Estado que se retira, decida por unanimidad prorrogar el plazo. La salida efectiva del Reino Unido de la Unión Europea se produjo el 31 de enero de 2020, si bien el Acuerdo de Retirada establecía un periodo transitorio que concluía el 31 de diciembre de 2020, en el que se seguía aplicando la normativa de la Unión en el Reino Unido.

Hay que señalar además que el Acuerdo de Comercio y Cooperación entre la Unión Europea y el Reino Unido es de aplicación provisional desde el 1 de enero de 2021, tras haber sido acordado por los negociadores de la Unión Europea y el Reino Unido el 24 de diciembre de 2020¹, a la espera de la aprobación definitiva.

Desde el punto de vista del IVA la consecuencia más significativa es el tratamiento que a partir del 1 de enero de 2021 pasa a tener el Reino Unido como Estado tercero a todos los efectos. Así, los movimientos de mercancías entre este territorio y el de la Unión deja de tener la consideración de intracomunitario, para pasar a ser un comercio exterior, al que se aplica el hecho imponible importación si las mercancías proceden del Reino Unido, aun cuando el acuerdo anterior implica que si bien no se exigirán aranceles ni se establecerán cuotas para las mercancías originarias de ambas partes, los movimientos de mercancías a partir del 1 de enero de 2021 sí estarán sujetos a formalidades aduaneras.

No se pretende ser exhaustivo en este comentario de novedades de IVA para 2021 sobre todos los efectos y su análisis pormenorizado que conlleva el tratamiento del Reino Unido como Estado tercero; si bien se van a exponer las principales consecuencias.

¹ El texto completo en español puede leerse en la siguiente página web de la Unión Europea (el epígrafe primero: Comercio, de la segunda parte: Comercio, transporte, pesca y otras disposiciones; dedica sus títulos I, II y III al comercio de mercancías, servicios e inversión y comercio digital, pp. 32 a 146): <[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:22020A1231\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:22020A1231(01)&from=EN)>.

2.2. Operaciones relativas a entregas de bienes

A partir del 1 de enero de 2021, los flujos de mercancías entre el territorio de aplicación del impuesto español y el Reino Unido se tratarán de la siguiente forma:

- a) Los intercambios de mercancías con Irlanda del Norte tendrán el mismo tratamiento que los efectuados con un Estado miembro de acuerdo con el Protocolo Irlanda-Irlanda del Norte (art. 8). Por lo tanto, los sujetos pasivos y determinadas personas jurídicas que no sean sujetos pasivos quedarán sometidos a las disposiciones del Derecho de la Unión sobre el IVA para las operaciones con bienes en Irlanda del Norte. Debe tenerse en cuenta:
 - Este tratamiento no se extiende a los servicios, por lo que las anteriores personas y entidades quedarán sujetas a las disposiciones de la legislación del Reino Unido sobre el IVA para todas las demás operaciones realizadas en el Reino Unido, incluso en lo que respecta a Irlanda del Norte.
 - Por parte de la Unión Europea se promulgó la Directiva (UE) 2020/1756 del Consejo, de 20 de noviembre de 2020, relativa a la identificación de los sujetos pasivos en Irlanda del Norte, para los que se utilizará el prefijo «XI». La Orden HAC/1274/2020, de 28 de diciembre, que modifica el modelo 349, y que comentaremos posteriormente, reconoce esta singularidad; esto es, las operaciones de entregas o de adquisición de bienes que tengan como destino o punto de salida Irlanda del Norte deberán declararse en este modelo informativo cuando cumplan el resto de las condiciones reglamentarias (arts. 78 a 81 Reglamento del impuesto sobre el valor añadido –RIVA–).
- b) Los flujos de bienes entre el territorio de aplicación del impuesto español y el resto del territorio del Reino Unido distinto de Irlanda del Norte dejan de tener la consideración de operaciones intracomunitarias para tener la naturaleza de operaciones de comercio exterior, esto es:
 - Para el supuesto de entrada de mercancías procedentes de Reino Unido en el territorio de aplicación del impuesto español, se producirá el hecho imponible importación, pudiendo la empresa importadora acogerse al sistema de pago del IVA diferido (art. 74 RIVA). La base imponible de estas operaciones se ajustará a los dictados del artículo 83 de la LIVA, comprendiendo, por tanto, los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen con motivo de la importación, salvo el IVA; y los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Unión. Si bien, como se ha expuesto anteriormente, no se

exigen aranceles en virtud del acuerdo adoptado por ambas partes, sí procederá la inclusión del resto de tributos, como por ejemplo los impuestos especiales, y los gastos accesorios a los que se ha hecho referencia.

- Los bienes que se transporten desde el territorio de aplicación del impuesto español al territorio del Reino Unido (excluido Irlanda del Norte), se considerarán entregas de bienes cuyo lugar de realización será el territorio de aplicación del impuesto español (art. 68.Dos, 1.º, letra A, LIVA), si bien al quedar vinculadas a exportaciones se considerarán entregas exentas en virtud de los artículos 21 y siguientes de la LIVA, puesto que estamos ante exportaciones de bienes u operaciones asimiladas, generando el derecho a deducir de acuerdo con el artículo 94.Uno, 1.º, letra c), de la LIVA.
- No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 9 y 9 bis de la LIVA. Esto es, dejan de existir las operaciones de transferencias intracomunitarias de bienes al igual que los acuerdos de ventas de bienes en consignación. Por ello, en relación con este tipo de operaciones que se realicen con el territorio del Reino Unido a partir del 1 de enero de 2021 no se registrarán en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, a excepción de las que se realicen con Irlanda del Norte, que sí deberán recogerse. La problemática se suscita esencialmente con las mercancías acogidas a los acuerdos de ventas de bienes en consignación trasladadas al Reino Unido con anterioridad al 1 de enero, debiendo entenderse que, en tanto el transporte se ha producido antes de la fecha indicada, deberán acogerse al régimen de tributación existente en el momento de la llegada de las mercancías al territorio de destino.
- Al no tener la naturaleza de operaciones intracomunitarias, no se exigirá el suministro del NIF a efectos del IVA, ni tampoco se declararán en el modelo 349, declaración informativa sobre operaciones intracomunitarias.
- Dado que pueden existir mercancías en tránsito a la fecha de entrada en vigor del nuevo régimen de tributación, y con el fin de evitar una doble imposición, las mercancías cuyo transporte desde Reino Unido a uno de los 27 Estados miembros se inicie antes del 1 de enero de 2021 y lleguen a su destino con posterioridad a dicha fecha, deberán presentarse ante la aduana, pero no tributarán como importación sino como adquisición intracomunitaria de bienes, teniendo que incluirse en los estados recapitulativos (modelo 349 en el caso de España). Las autoridades aduaneras podrán requerir al importador la prueba del inicio del transporte antes del 1 de enero de 2021 mediante los documentos de transporte.

c) En relación con las ventas efectuadas por empresarios o profesionales a particulares o personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales, establecidos o con residencia en el Reino Unido, deberemos distinguir:

- Si se trata de particulares establecidos en Irlanda del Norte, se mantiene el régimen de ventas a distancia previsto en el artículo 68. Cuatro de la LIVA (recordemos que las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que no actúen como empresarios o profesionales tienen la condición de sujetos pasivos a efectos de las adquisiciones intracomunitarias que realicen teniendo obligación de suministrar el NIF a efectos de IVA, con la excepción prevista en el art. 14 LIVA, o el correspondiente precepto del Estado miembro donde estén establecidas). De la misma forma tributarán las ventas a distancia cuyo origen se sitúe en Irlanda del Norte y tengan como destinatarios a particulares en el territorio de aplicación del impuesto español, de acuerdo con el artículo 68. Tres de la LIVA. Todo ello, a expensas de que el legislador nacional dicte las modificaciones necesarias en esta ley para adaptarse a la Directiva IVA antes del 1 de julio de 2021, fecha en la que entrará en vigor el nuevo régimen de ventas a distancia en la Unión.
 - Si se trata de ventas efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español para destinatarios no empresarios o profesionales del Reino Unido (a excepción de Irlanda del Norte), no rige el sistema de ventas a distancia, por lo que nos encontraremos ante entregas de bienes que tienen la consideración de exportaciones de bienes exentas de IVA, de acuerdo con el artículo 21 de la LIVA, debiendo acreditarse la exención conforme a lo señalado en el artículo 9 del RIVA. Por la misma razón, las ventas efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido a particulares establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español tendrán la consideración de importaciones en este territorio si es el lugar de destino del transporte.
- d) En referencia a las ventas de bienes a viajeros, a partir del 1 de enero de 2021, los viajeros procedentes de Reino Unido podrán solicitar la devolución del IVA correspondiente a sus compras durante su estancia en el territorio de aplicación del impuesto español, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.2.º, letra A), de la LIVA y el artículo 9.1.2.º, letra B), del RIVA, teniendo en cuenta que ello solo ocurrirá respecto de las compras cuyo devengo se produzca a partir de la fecha anterior. Como se viene indicando, la excepción concurre en los viajeros procedentes de Irlanda del Norte, que siguen sin tener derecho a la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones de bienes durante su estancia en el territorio de aplicación del impuesto español.

2.3. Operaciones relativas a prestaciones de servicios

A diferencia de las operaciones con entregas de bienes, el régimen de tributación relativo a prestaciones de servicios realizadas para empresarios o profesionales establecidos en el

Reino Unido e Irlanda del Norte, o recibidas de los mismos, tiene un tratamiento único, de forma que todo el territorio pasa a tener de la condición de Estado tercero y las operaciones referidas a servicios tendrán el tratamiento de comercio exterior.

En tanto todo el territorio del Reino Unido deja de ser territorio de la Unión:

- a) Deberemos tener en cuenta las reglas de localización previstas en los artículos 69 y 70.Uno de la LIVA, lo que tendrá notables consecuencias sobre todo en relación con algunos servicios, pues su tributación va a diferir de la que establecía hasta ahora. Basta considerar para ello, por ejemplo, las reglas previstas en el artículo 69.Dos o en el artículo 70.Uno.4.º. Respecto del primero, si son prestados los servicios por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto español para un destinatario que no tiene esta condición, dejará de estar sujeto en el territorio de aplicación del impuesto español, no repercutiéndose el IVA. Lo mismo ocurre respecto de los servicios citados del segundo precepto y los empresarios o profesionales españoles deberán acudir a las normas reguladoras del VAT inglés para comprobar su tributación en el Reino Unido, como es la obligación de darse de alta en dicho Estado tercero, etc.

Al contrario, si estamos ante prestaciones de servicios del artículo 70.Uno.4.º (servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión y de servicios prestados por vía electrónica), y son prestados por empresarios o profesionales localizados en el Reino Unido para destinatarios particulares establecidos o con residencia en el territorio de aplicación del impuesto español, tributarán en este territorio, y los prestadores deberán darse de alta como empresarios en España o bien acogerse al régimen especial previsto en el capítulo XI de la LIVA, y dentro del mismo al régimen exterior de la Unión, no al régimen de la Unión como hasta ahora podían hacer.

Por esta misma razón, los empresarios o profesionales que presten estos servicios comprendidos en el artículo 70.Uno.8.º de la LIVA, no podrán acogerse al régimen especial de la Unión previsto para los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica, debiendo darse de alta como empresarios o profesionales en el Reino Unido en caso de prestar estos servicios para particulares establecidos en este Estado tercero, acogándose así a las normas reguladoras del VAT.

- b) Resultará de aplicación a partir del 1 de enero de 2021 la regla de localización del artículo 70.Dos de la LIVA para los servicios que se indican en el precepto cuya utilización o explotación efectiva tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto español. Esto es, debe tratarse de servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español que tengan como destinatarios a empresarios o profesionales o bien a consumidores finales establecidos en el Reino Unido (en función del servicio el precepto delimita

ta el ámbito de aplicación subjetivo), pero cuya explotación o utilización efectiva del servicio se produzca en el territorio de aplicación del impuesto español.

Como esta norma de conflicto se ha modificado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (Ley 11/2020, de 30 de diciembre) y será objeto de comentario posteriormente, debemos acudir, para examinarla con mayor precisión, a su análisis y ejemplos.

2.4. Devolución del VAT soportado en el Reino Unido a empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español

Los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español que soporten cuotas en Irlanda del Norte a partir de 1 de enero de 2021 deberán distinguir en función de la afectación de las cuotas soportadas, ya que en este territorio el sistema común del IVA se aplica respecto de entregas de bienes, pero no en relación con las prestaciones de servicios. Por ello:

- a) Seguirán solicitando las mismas por el procedimiento establecido en los artículos 119 de la LIVA y 31 del RIVA si se trata de cuotas soportadas referidas a importaciones y entregas de bienes. Para ello acudirán a la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y presentarán el modelo 360 (solicitudes de devolución del IVA soportado en otros Estados miembros por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Canarias, Ceuta y Melilla), de forma que no se modifica el procedimiento hasta ahora aplicado.
- b) Si se trata de cuotas soportadas afectas a prestaciones de servicios, se aplicará el régimen de devolución previsto para el Reino Unido que seguidamente se expone.

Si los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español soportan a partir del 1 de enero de 2021 cuotas en el Reino Unido (con exclusión de las anteriores sobre entregas de bienes en Irlanda del Norte):

- a) Por la adquisición de mercancías y servicios, deberán solicitar la devolución del VAT soportado acudiendo a la normativa interna del Reino Unido, y hacerlo ante la Administración tributaria británica. Por ello, no podrán presentar su solicitud por vía electrónica a través de la página web de la AEAT.

No obstante, en la Resolución de 4 de enero de 2021, de la Dirección General de Tributos (DGT) (BOE de 5 de enero), se indica que se ha comprobado la existencia de limitaciones en el trato dispensado por la Administración tributaria inglesa para los empresarios o profesionales españoles, por lo que los empresarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español no obtendrán la

devolución de las cuotas soportadas en el Reino Unido correspondientes a las siguientes operaciones que se comentarán seguidamente:

- Por bienes y servicios adquiridos que no se afecten a la actividad empresarial o profesional.
 - Por bienes y servicios que se destinen a la reventa.
 - Por bienes y servicios que se refieran a espectáculos o servicios de carácter recreativo.
 - Por la adquisición de un vehículo automóvil.
 - Del 50 % del IVA soportado, por el alquiler o el arrendamiento financiero de un vehículo automóvil.
- b) Por las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios en el Reino Unido durante el año 2020 solo podrán solicitar la devolución hasta el 31 de marzo de 2021. Deberán hacerlo a través de la web de la AEAT conforme al procedimiento aplicable a los Estados miembros, previsto en el artículo 119 de la LIVA, presentando el modelo 360.

Es importante destacar que el plazo de presentación de la solicitud se acorta considerablemente, pues conforme al artículo 31.4 del RIVA para el resto de los Estados miembros, incluyendo Irlanda del Norte por importación y adquisición de bienes, concluye el 30 de septiembre de 2021; mientras que para cuotas soportadas en el Reino Unido termina el 31 de marzo de 2021.

Como reiteradamente ha expuesto tanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), como el Tribunal Supremo (TS) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)², este plazo es de caducidad, por lo que transcurrido el mismo se pierde el derecho a solicitar la devolución de las cuotas soportadas.

2.5. Devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto español por empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido

A los empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido y no establecidos en el territorio de la Unión, Canarias, Ceuta y Melilla, se les aplicará el procedimiento de devolución del IVA previsto en los artículos 119 bis de la LIVA y 31 bis del RIVA, que no difiere en gran

² Entre otras, Sentencia del TJUE de 21 de junio de 2012 (asunto C-294/11 –NFJ047394–), *Elsacom NV*; Sentencia del TS de 19 de octubre de 2007 (rec. núm. 1/2007 –NFJ026985–; y Resoluciones del TEAC de 23 de octubre de 2014 (RG 4953/2012) y de 22 de septiembre de 2016 (RG 1625/2014 –NFJ064063–).

medida del previsto para los empresarios o profesionales de la Unión, pero que tiene importantes singularidades. Las discrepancias más trascendentes en síntesis son las siguientes:

- Nombrarán un representante a efectos de dar cumplimiento a sus obligaciones con la Hacienda Pública, que responde solidariamente.
- Debe existir reciprocidad de trato respecto de los empresarios o profesionales españoles, si bien este requisito no se exige en relación con cuotas soportadas por las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios previstas en el artículo 119 bis.3.º de la LIVA.
- Presentarán el modelo 361 (solicitudes de devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales establecidos en terceros países con los que exista reciprocidad).

A la vista de esta regulación que resulta de aplicación a partir del 1 de enero de 2021, era preciso que la DGT se pronunciase respecto al cumplimiento del requisito de reciprocidad con el Reino Unido, y para ello dicta la Resolución de 4 de enero de 2021, anteriormente citada, en la que además expone las singularidades del territorio de Irlanda del Norte:

- a) Las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español serán objeto de devolución a los empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido por el procedimiento establecido en los artículos 119 bis de la LIVA y 31 bis del RIVA; por lo que deberán cumplirse los requisitos y condiciones exigidos por estos preceptos.

No obstante, se considera que existe reciprocidad de trato, por lo que los empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido no deberán presentar documentación justificativa para acreditar el cumplimiento de este requisito.

Ahora bien, tal como se indica en la resolución, se ha comprobado la existencia de limitaciones en el trato dispensado por la Administración tributaria inglesa para los empresarios o profesionales españoles, por lo que tampoco procederá la devolución respecto a las solicitudes presentadas ante la AEAT por los empresarios o profesionales del Reino Unido por las siguientes cuotas soportadas en España:

- Por bienes y servicios adquiridos que no se afecten a la actividad empresarial o profesional. Limitación consecuente con los principios inspiradores del derecho a la deducción, en tanto solo procederá la devolución de cuotas soportadas cuando se acredite el cumplimiento de los requisitos que generan el derecho a la deducción, siendo el fundamental el de afectación a una actividad económica sujeta al impuesto.
- Por bienes y servicios que se destinen a la reventa. Ello nos lleva al régimen especial de los bienes usados, puesto que, en tanto los bienes adqui-

ridos en el territorio de aplicación del impuesto español por un empresario o profesional del Reino Unido queden sujetos a este régimen especial, no son objeto de deducción y, por ello, tampoco procederá la devolución. Es más, en la factura expedida por el revendedor acogida al régimen especial no se diferencia la base imponible, el tipo y la cuota.

- Por bienes y servicios que se refieran a espectáculos o servicios de carácter recreativo. Aun cuando esta limitación no existiera, hay que indicar que tampoco se devolverían estas cuotas soportadas, como tampoco serán objeto de devolución las cuotas soportadas reseñadas en el artículo 96.Uno de la LIVA, ya que, como se viene señalando, estas cuotas no pueden ser objeto de deducción por ningún empresario o profesional, genere o no genere el derecho a la deducción.
 - Por la adquisición de un vehículo automóvil. Es esta la limitación que difiere más en relación con la normativa española, en tanto nuestro artículo 95.Tres de la LIVA permite la deducibilidad del 50 %, siempre que se acredite la afectación del vehículo a la actividad económica del impuesto. No obstante, hay que advertir que la regulación de estas limitaciones en los distintos Estados miembros, y también en el Reino Unido con anterioridad a 1 de enero de 2021, difería notablemente, encontrándonos ante la denominada cláusula *standstill* del artículo 176 de la Directiva IVA, ampliamente examinada por la doctrina del TJUE³.
 - Del 50 % del IVA soportado, por el alquiler o el arrendamiento financiero de un vehículo automóvil; en correspondencia con nuestro artículo 95.Tres de la LIVA.
- b) Respecto de los empresarios o profesionales establecidos en Irlanda del Norte, la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español se efectuará por los siguientes procedimientos:
- Mientras esté en vigor el Protocolo específico de dicho territorio, en la medida en que la solicitud de devolución se refiera a adquisiciones de bienes o a bienes importados, la devolución de las cuotas soportadas en el territorio español de aplicación del impuesto se regirá por lo previsto en los artículos 119 de la LIVA y 31 del RIVA; teniendo por tanto el mismo tratamiento que se dispensa a los empresarios o profesionales establecidos en la Unión. Por ello presentarán el modelo de solicitud 360 a través de la Administración tributaria de Irlanda del Norte, que lo remitirá a la AEAT para su tra-

³ Entre las más recientes, la Sentencia de 2 de mayo de 2019 (asunto C-225/18 –NFJ073222–), Grupa Lotos; y los Autos de 26 de febrero de 2020 (asunto C-630/19), PAGE; y de 17 de septiembre de 2020 (asunto C-837/19), Super Bock Bebidas.

mitación, tras comprobar esencialmente que el solicitante es empresario o profesional y genera el derecho a la deducción.

- En lo que se refiere a las cuotas soportadas por servicios localizados en el territorio de aplicación del impuesto español, resultará de aplicación el procedimiento previsto en los artículos 119 bis de la LIVA y 31 bis del RIVA, en las mismas condiciones que para el resto de empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido, que se han expuesto anteriormente.
- c) La resolución de la DGT señala que las devoluciones solo procederán respecto de las solicitudes que se presenten a partir del 4 de enero de 2021 (si bien debe entenderse por cuotas soportadas desde el 1 de enero), cuando se refieran a cuotas del IVA devengadas con posterioridad a la misma y siempre que se hubiesen solicitado en los plazos y en la forma establecidos en los preceptos reguladores del procedimiento de devolución a empresarios o profesionales establecidos en Estados y territorios terceros.
- d) Como se ha indicado anteriormente, en la Orden HAC/1274/2020, de 28 de diciembre, por la que se modifica el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, se reconoce el Código País de Irlanda del Norte a efectos de la composición del NIF de la Unión para los distintos Estados miembros. Este NIF estará compuesto del Código País «XI» seguido de 5, 9 o 12 caracteres alfanuméricos.

3. Lugar de realización del hecho imponible

3.1. Localización de los servicios en función de su utilización o explotación efectiva en el territorio de aplicación del impuesto español

En el artículo 70.Dos de la LIVA se regula una regla especial de localización para determinadas prestaciones de servicios en función de su uso o utilización efectivas en el territorio de aplicación del impuesto español, con base en la autorización que el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE concede a los Estados miembros. La norma de conflicto ha dado lugar a importantes controversias, a la vista de las dudas que suscita su aplicación e interpretación⁴. También el TEAC recientemente se ha pronunciado sobre la misma aclarando algunos problemas que plantea la norma⁵.

⁴ Para un mayor examen de esta regla de localización véase Longás Lafuente (2019).

⁵ Se trata de las Resoluciones de 22 de julio de 2020 (RG 1532/2017 –NFJ078609–) y de 17 de septiembre de 2020 (RG 1980/2017 –NFJ079162–), en las que analiza el supuesto de servicios de publicidad, y su prestación en operaciones en cadena.

El precepto ha sido objeto de diversas modificaciones desde la entrada en vigor de la actual LIVA, siendo las más trascendentes la efectuada como consecuencia de la entrada en vigor de las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicio en 2010 («paquete IVA» aprobado por Ley 2/2010, de 1 de marzo), y el ámbito territorial en el que se aplica esta regla especial de localización que se fijó por Ley 22/2013, con entrada en vigor a partir de 1 de enero de 2014. De acuerdo con esta última norma, hasta el 31 de diciembre de 2013, a los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla, si bien no son considerados territorios de la Unión a efectos del IVA, se les daba el mismo tratamiento que al territorio de aplicación del IVA español peninsular e Islas Baleares, de forma que no resultaba de aplicación la regla especial del artículo 70.Dos en las operaciones cuya utilización o explotación efectivas tenía lugar en este último territorio estando los destinatarios establecidos o siendo residentes en Canarias, Ceuta y Melilla. En definitiva, a efectos de la aplicación de esta regla especial de localización estos territorios tenían la consideración de territorios de la Unión.

Sin embargo, a partir de 2014, teniendo en cuenta la exclusión de los territorios citados del ámbito de aplicación del IVA, el legislador español adaptó el artículo 70.Dos, de forma que resultaba de aplicación para Canarias, Ceuta y Melilla esta regla especial de localización.

Pues bien, en la Ley de Presupuestos para 2021 (art. 68), sin que en la exposición de motivos se indique causa alguna para esta modificación, el legislador vuelve a la redacción anterior a 2014, de manera que a partir de 1 de enero de 2021 los servicios que enumera el artículo 70.Dos que, de acuerdo con las reglas de localización previstas en los artículos 69 y 70.Uno de la LIVA, se consideren localizados en Canarias, Ceuta y Melilla (no tributando por tanto por IVA), no se verán afectados por la regla del artículo 70.Dos, a pesar de que la utilización o explotación efectivas se produzca en el territorio de aplicación del impuesto español (territorio peninsular e Islas Baleares); esto es, se les da el mismo tratamiento que al territorio peninsular español. Al margen de las razones, económicas o de otra índole, que han llevado al legislador a modificar el precepto, puede cuestionarse la adecuación del mismo a la normativa de la Unión, por lo que esperemos que, en aras de la seguridad jurídica, se pronuncien sobre ello tanto los órganos administrativos encargados de establecer doctrina, como los órganos jurisdiccionales.

Ejemplo 1

Una empresa (A) con sede y establecida en Huesca presta servicios de marketing y publicidad. Ha sido contratada para realizar durante los ejercicios 2020 y 2021 una campaña de publicidad en el ámbito peninsular español e Islas Baleares, de los bienes de consumo que producen unas empresas establecidas en Zamora (B), en el Reino Unido (C), en Francia (D) y en Canarias (E).

Solución

En tanto ambas partes son empresarios o profesionales, las prestaciones de servicios consistentes en publicidad tributarán en principio en el territorio sede del destinatario de acuerdo con el artículo 69.Uno, 1.º, de la LIVA. No obstante, la utilización o explotación efectiva de estos servicios se produce en el territorio de aplicación del impuesto español, por lo que deberá concretarse en cada caso si resulta de aplicación la norma de conflicto prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA.

En relación con el ejercicio 2020, las prestaciones de servicios efectuadas para los empresarios (B) de Zamora, (C) del Reino Unido y (D) de Francia se localizarán y tributarán en sede del destinatario, por lo que la empresa (A) solamente facturará con IVA español al tipo general el servicio prestado a (B) pues el destinatario se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto español, mientras que emitirá facturas sin repercusión de IVA pero con la mención «inversión del sujeto pasivo» respecto de las prestaciones realizadas para (C) y para (D) al estar establecidos los empresarios o profesionales destinatarios en otros Estados miembros de la Unión (Reino Unido y Francia). Respecto de la prestación efectuada para (E) de Canarias, aplicaremos la regla del artículo 70.Dos y, por tanto, (A) repercutirá a (E) el IVA al tipo general, ya que el empresario (E) se sitúa en un territorio tercero y la utilización o explotación efectiva del servicio tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto español (península).

En el ejercicio 2021, las prestaciones de servicios efectuadas para (B) y para (D) no varían respecto del ejercicio 2020, de forma que (A) factura a (B) con IVA español, y sin repercusión para (D), pero con la mención «inversión del sujeto pasivo».

La situación varía respecto de la empresa del Reino Unido (C) y la de Canarias (E). Así, el Reino Unido no está comprendido en el ámbito territorial de la Unión a efectos de IVA, por lo que resultará de aplicación la regla especial del artículo 70.Dos, considerándose localizados los servicios de publicidad en el territorio de aplicación del impuesto español, y (A) repercutirá IVA español a la empresa (C). Respecto de la empresa (E), Canarias queda excluida de esta regla, por lo que la prestación de servicios se localizará en Canarias, y (A) emitirá factura sin repercusión del IVA pero con la mención «inversión del sujeto pasivo», dado que tributará en dicho territorio por el impuesto general indirecto canario, siendo sujeto pasivo el destinatario de la operación.

4. Tipos impositivos

4.1. Libros electrónicos (art. 91.Dos.1.2.º LIVA)

La Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, modificó los artículos 98.2, párrafo segundo y 99 (añadiendo un apartado 3) así como el anexo III, punto 6, de la Directiva 2006/112/CEE reguladora del IVA en lo relativo a los tipos impositivos aplicados a los libros, los periódicos y las revistas.

La Unión autoriza, por tanto, la aplicación del tipo reducido al suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de sopor-

te físico, bien por vía electrónica, o en ambas formas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, libros ilustrados y de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos y levantamientos hidrográficos y similares), que no sean íntegra o predominantemente publicaciones destinadas a la publicidad y que no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible.

Se exige para ello unas condiciones que en el caso de España se daban desde el primer momento (que el Estado miembro viniera aplicando a 1 de enero de 2017, de conformidad con el Derecho de la Unión, tipos reducidos inferiores al mínimo establecido por el art. 99 de la Directiva; lo que ocurría en el caso español, en que el tipo aplicable a libros es del 4 %; o concedieran exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior en relación con el suministro de determinados bienes a los que se refiere el punto 6 del anexo III), por lo que el legislador nacional podía adoptar las disposiciones necesarias para aprobar que el tipo reducido del 4 % se aplicase a los servicios prestados por vía electrónica referidos en el párrafo anterior.

Si bien el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019 recogía ya esta minoración del tipo impositivo⁶, no ha sido hasta el Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, cuando se ha modificado el tipo impositivo, de forma que a partir del 23 de abril de 2020 (día internacional del libro) se aplica el tipo reducido del 4 % a los libros, periódicos y revistas, «incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica».

Lo trascendente de los últimos meses en relación con esta modificación es la interpretación restrictiva efectuada por la DGT, que parte de la noción de libro contenida en el artículo 2 de la Ley 10/2007, de 22 de junio, de la lectura, del libro y de las bibliotecas y que concluye en que esta modificación no tiene «por objeto ampliar la aplicación del tipo reducido del Impuesto a servicios prestados por vía electrónica distintos del suministro y descarga digital de libros, periódicos y revistas, como pueden ser la puesta a disposición de bases de datos o el suministro de enseñanza a distancia»⁷.

No se discute que la interpretación de los preceptos reguladores de los tipos impositivos reducidos de la Directiva 2006/112/CE, tal como señala el TJUE, debe efectuarse de manera restrictiva; si bien, el acceso a la lectura, así como el traslado de formato de algunas publicaciones, como eran las periódicas, desde el papel al formato electrónico, ofrecen-

⁶ Artículo 70 del proyecto de ley, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, Serie A, de 19 de enero de 2019.

⁷ Véanse las Consultas de la DGT V2241/2020, de 1 de julio (NFC077074); V2509/2020, de 22 de julio (NFC075958); V2520/2020, de 23 de julio (NFC077266); V2875/2020, de 23 de septiembre (NFC077520); V2885/2020, de 23 de septiembre (NFC077538); V2968/2020, de 2 de octubre (NFC077784); V3232/2020, de 29 de octubre (NFC077956); V3234/2020, de 29 de octubre (NFC077957); y V3245/2020, de 30 de octubre (NFC077958).

do adicionalmente algunos servicios (búsqueda rápida, etc.), debería motivar una interpretación más ajustada a la realidad tecnológica en aras a extender el tipo reducido, máxime cuando muchos de estos servicios pueden considerarse como accesorios a la operación principal; pues lo fundamental es que el medio tecnológico permita la lectura de una obra o de una parte de la misma.

Puede ser este el camino emprendido por la DGT, que ya comienza a ampliar el marco objetivo de aplicación del tipo reducido a determinados servicios, como es el de préstamo electrónico de libros⁸.

4.2. Bebidas con edulcorantes añadidos (art. 91.Uno.1.1.º LIVA)

La Ley de Presupuestos para 2021, con vigencia a partir del 1 de enero, en su artículo 69, modifica el tipo impositivo aplicable a las bebidas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes, que pasan a tributar al tipo impositivo general del 21 %. La razón de ser de este cambio radica en el compromiso social del legislador para «racionalizar y promover su consumo responsable, en particular entre la población infantil y juvenil. A su vez, la medida resulta especialmente coherente con la finalidad perseguida de internalizar los costes externos de nuestro Estado del bienestar, derivados de dietas poco saludables basadas en un elevado consumo de bebidas que contengan edulcorantes añadidos en su composición».

De esta forma en el artículo 91.Uno.1.1.º de la LIVA se excluyen del tipo reducido, aplicándose el general, además de las bebidas alcohólicas, «las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos».

Es compleja la justificación de la adopción de medidas sociales, etc., a través de la política fiscal, pues al margen de que pueda o no resultar conveniente, puede dar lugar a tratar de manera discriminatoria a operaciones que tienen los mismos componentes, pero que sin embargo no quedan excluidos del tipo impositivo reducido del 10 %. El principio de neutralidad, que deriva del de igualdad como ha señalado constantemente el TJUE, puede resultar lesionado, lo que en el sistema común del IVA resulta esencial, pues debe ser respetado en todo momento. A pesar de que la Directiva IVA regula los tipos impositivos de manera

⁸ En la Consulta V3232/2020, de 29 de octubre (NFC077956), reconoce que cumplen la misma finalidad las descargas desde una página web y la visualización/transmisión en directo o en continuo de la obra (*streaming*) que implica un uso temporal de la obra; por lo que la tributación debería ser análoga para garantizar el principio de igualdad de trato. A pesar de que la Directiva IVA no contempla expresamente la aplicación del tipo reducido en caso de préstamo de publicaciones procedentes de bibliotecas, una interpretación sistemática y teleológica de la norma conduce a la DGT a concluir que este tipo reducido se aplica también al préstamo de bibliotecas digitales y la visualización/transmisión en directo o en continuo de una obra, en tanto la finalidad es «facilitar la lectura de un libro, periódico o revista».

que permite a los Estados miembros un cierto margen de maniobra, no solo en cuanto a la fijación de los tipos, sino también en cuanto a la base sobre la que se aplican, no cabe duda de que el legislador interno debe justificar las modificaciones en los tipos que incrementa, no solo desde un punto de vista social o análogo, sino también desde la óptica de los principios que inspiran y son la base del sistema fiscal, con especial incidencia en el de neutralidad o igualdad si nos referimos al IVA.

Así, no cabe duda de que existen muchos otros productos alimentarios que contienen también azúcares o edulcorantes⁹, respecto de los que el legislador no adopta medida alguna de carácter fiscal ni motiva su falta de exclusión del tipo impositivo reducido.

Por otra parte, ni se definen los productos utilizados, para lo que habrá que acudir a su normativa reguladora, ni tampoco se discrimina entre ellos, pues no se diferencia, por ejemplo, entre los distintos tipos de edulcorantes, cuya peligrosidad para el ser humano, que es lo que pretende defenderse a través de la política fiscal y no de la educativa o social, puede ser muy distinta¹⁰.

En definitiva, el legislador no precisa con la debida seguridad jurídica la exclusión del tipo reducido que ahora establece, dejando esta labor para los órganos encargados de fijar la doctrina, esencialmente la DGT que se convierte así en un órgano cuasi-legislativo, con lo que ello supone de alteración del principio anterior, y en menor medida al TEAC que, a la vista de que la doctrina de la DGT vincula a los órganos de aplicación de los tributos, su labor unificadora queda muy reducida, a pesar de ser el órgano supremo administrativo al que se encomienda esta función.

⁹ Basta para ello una lectura de la Directiva 89/107/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1988, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre los aditivos alimentarios autorizados en los productos alimenticios destinados al consumo humano; la Directiva 94/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio de 1994, relativa a los edulcorantes utilizados en los productos alimenticios; el Real Decreto 2002/1995, de 7 de diciembre, por el que se aprueba la lista positiva de aditivos edulcorantes autorizados para su uso en la elaboración de productos alimenticios, así como sus condiciones de utilización; o el Real Decreto 1052/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba la Reglamentación técnico-sanitaria sobre determinados azúcares destinados a la alimentación humana.

¹⁰ Así puede considerarse como ejemplo los edulcorantes que contienen «polioles», «aspartamo» o «sal de aspartamo-acesulfamo», cuyo etiquetado debe contener las menciones «el consumo excesivo puede producir efectos laxantes» respecto del primero y «contiene una fuente de fenilalanina» para los dos últimos (página web de la Unión: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A121069>>); mientras que ello no se exige de otros edulcorantes como el glucósido de esteviol (Stevia), reconocido como tal en el Reglamento (UE) 1131/2011 de la Comisión, de 11 de noviembre de 2011, por el que se modifica el anexo II del Reglamento (CE) n.º 1333/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a los glucósidos de esteviol; y el Reglamento (UE) 2016/1814 de la Comisión de 13 de octubre de 2016 que modifica el anexo del Reglamento (UE) 231/2012 de la Comisión, por el que se establecen especificaciones para los aditivos alimentarios que figuran en los anexos II y III del Reglamento (CE) 1333/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que concierne a las especificaciones para los glicósidos de esteviol.

4.3. Productos sanitarios relacionados con la COVID-19

4.3.1. Normativa de la Unión

Desde el mes de marzo de 2020, la Unión ha dictado actos, tanto de carácter legislativo como no legislativo, referidos a los tipos impositivos o exenciones de IVA relacionados con los productos sanitarios para combatir y paliar los efectos de la COVID-19¹¹. Interesa destacar el amplio marco que establece el legislador europeo, tanto en relación con el ámbito objetivo, como el temporal, pues las medidas pueden tener vigencia hasta el 31 de diciembre de 2022.

El legislador español, haciendo uso de las distintas autorizaciones y modificaciones de la Directiva IVA fijadas por la autoridad europea, ha establecido en el derecho nacional tipos impositivos reducidos o tipo 0 para determinados productos relacionados con la COVID-19 en diversas normas dictadas a lo largo de 2020¹².

Cabe señalar, además, que desde 2018 se está trabajando en el seno de la Unión con la implantación de tipos impositivos reducidos del IVA, a fin de aprobar la normativa que modifique la Directiva IVA sobre esta materia, lo que introducía un margen de apreciación por parte de los Estados miembros para aplicar tipos impositivos reducidos o tipo 0 a los productos sanitarios necesarios para combatir la COVID-19, sin que el Consejo o la Comisión Europea iniciasen procedimientos sancionadores¹³.

¹¹ Destacan: 1) La Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión de 3 de abril de 2020 relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020. 2) La Decisión (UE) 2020/1101 de la Comisión de 23 de julio de 2020 por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020. 3) La Decisión (UE) 2020/1573 de la Comisión de 28 de octubre de 2020 por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020. 4) La Directiva (UE) 2020/2020 del Consejo de 7 de diciembre de 2020 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a medidas temporales en relación con el impuesto sobre el valor añadido aplicable a las vacunas contra la COVID-19 y los productos sanitarios para diagnóstico in vitro de esta enfermedad en respuesta a la pandemia de COVID-19.

¹² Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril (art. 8 y anexo); Real Decreto-Ley 27/2020, de 4 de agosto (disps. adics. 3.ª y 4.ª y anexo); Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre (disps. adics. 6.ª y 7.ª y anexo); Real Decreto-Ley 34/2020, de 17 de noviembre (arts. 6 y 7 y anexo); y Real Decreto-Ley 35/2020 de 22 de diciembre (disp. final 7.ª).

¹³ Debe indicarse que el Consejo había considerado en 2016 que no se iniciarían «procedimientos de infracción cuando esté pendiente ante el Consejo una propuesta legislativa que haga lícita la conducta en cuestión». Desde 2018 en la Comisión se está trabajando en una norma que elimina la lista común

Al margen de la posibilidad o no de haber incluido más o menos productos en las distintas normas dictadas por el legislador interno, lo que nuevamente se traduce en posibles discriminaciones entre productos que tienen una utilidad análoga cuando no idéntica, que inciden en el consumidor final, incluso de manera más perjudicial a niveles de renta más bajos, interesa ahora destacar la situación a partir de 1 de enero de 2021.

4.3.2. Productos sanitarios relacionados con la COVID-19

Los artículos 6 y 7 del Real Decreto-Ley 34/2020, de 17 de noviembre, establecen las siguientes medidas relacionadas con los tipos impositivos:

- a) Se extiende el plazo de vigencia hasta el 30 de abril de 2021 del tipo 0 % del IVA a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de material sanitario para combatir la COVID-19, cuyos destinatarios sean entidades públicas, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el artículo 20.Tres de la LIVA, que, hasta el 31 de octubre de 2020, estuvo regulada en el artículo 8 del Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, y en la disposición adicional séptima del Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre. Si bien el Real Decreto-Ley entró en vigor el 19 de noviembre, se exceptiona esta medida, de forma que los efectos en la aplicación del tipo 0 % se producen desde el 1 de noviembre de 2020, respecto de la relación de bienes que se contiene en el anexo del Real Decreto-Ley 34/2020.

Varias son las precisiones que realizar. Así en tanto nos encontramos ante operaciones no exentas, permiten la deducibilidad del impuesto soportado por el empresario o profesional que realiza estas operaciones. Por ello el empresario o profesional que efectúe las entregas de los bienes que figuran en el anexo del real decreto-ley no repercute IVA si bien deberá documentar las operaciones como operaciones exentas, lo que significa que deberá hacer constar en las facturas alguna de las menciones que se indican en la letra j) del artículo 6.1 del Reglamento de Facturación.

de productos sobre los que se puede reducir el IVA, autorizando a los Estados miembros para aplicar IVA reducido a los productos que consideren adecuados (lo que modifica sensiblemente la lista del actual anexo III de la Directiva IVA). Pero esa norma (COM(2018) 20: Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del IVA, Procedimiento 2018/0005(CNS)) no ha sido aprobada, sino que se está debatiendo en el Consejo; situación que es la generada en este año 2020 en relación con la COVID-19. Así, en Italia, Bélgica y Países Bajos, se viene aplicando un tipo del 0 % a las mascarillas, mientras que en Alemania era del 5 %, en Francia el 5,5 % y en Portugal un 6 %, por ejemplo.

De otra parte, el tipo 0 se aplica respecto de las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes que figuran en el anexo del real decreto-ley, pero no de los materiales necesarios para su fabricación, salvo que se encuentren comprendidos en el anexo.

Finalmente, debe advertirse que no se incluyen en el tipo 0 ninguna prestación de servicios.

Ejemplo 2

Una empresa establecida en Teruel, dedicada entre otros productos a la compraventa y fabricación de mascarillas faciales FFP2 y FFP3 (Código NC ex 6307 90 98), importa de Japón mascarillas faciales FFP2, y adquiere de un empresario establecido en Alemania mascarillas faciales FFP3. Asimismo, adquiere a un empresario de Huesca telas no tejidas, estén o no impregnadas, recubiertas, revestidas o laminadas, comprendidas en los Códigos NC ex 5603 11 10 a ex 5603 94 90; así como rollos de goma para la fabricación de mascarillas faciales textiles, sin filtro reemplazable ni piezas mecánicas, incluidas las mascarillas quirúrgicas y las mascarillas faciales desechables fabricadas con material textil no tejido (Código NC ex 6307 90 10). Adquiere a otro empresario de Soria mascarillas higiénicas.

Todos los productos que compra o fabrica los vende a unos hospitales públicos de la red de salud pública aragonesa y a una clínica de odontología de Zaragoza.

Solución

Las importaciones efectuadas desde Japón estarán exentas por lo que no deducirá cuota alguna en la autoliquidación modelo 303. También las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas estarán exentas, y aunque no las declare en el modelo 303 (ni como IVA devengado ni como IVA soportado deducible) habrá suministrado al empresario alemán el NIF a efectos de IVA español, y deberá cumplimentar el modelo de declaración informativa 349.

En cuanto a las compras que realiza a empresarios españoles, las telas no tejidas adquiridas al empresario oscense estarán exentas, al estar incluidas en el anexo del Real Decreto-Ley 34/2020, pero no los rollos de goma, por lo que recibirá una factura sin repercusión de cuota de IVA por los tejidos, y una cuota del 21 % por los rollos de goma. En cuanto a las mascarillas higiénicas adquiridas al empresario soriano, soportará el IVA al tipo del 21 %.

Respecto de las ventas, las efectuadas a los centros de salud público estarán exentas, salvo las entregas de mascarillas higiénicas, que tributarán al tipo del 21 %. En las facturas que emita especificará la base imponible que tributa al tipo del 0 % y la que tributa al 21 %.

En relación con las ventas realizadas a la clínica de odontología estarán sujetas y no exentas, tributando las entregas las mascarillas FFP2 y FFP3, así como las higiénicas, al tipo general del 21 %, y las mascarillas quirúrgicas desechables tributarán al tipo reducido del 4 %.

- b) Ya que la publicación del real decreto-ley se produce el 18 de noviembre y las medidas previstas con anterioridad tienen efecto desde el 1 de noviembre (las anteriores extendían su vigencia hasta el 31 de octubre), hubo un periodo en el que los empresarios o profesionales debieron repercutir el IVA al no quedar amparados por el tipo 0. De ahí que se establezca que los sujetos pasivos efectuarán, en su caso, conforme a la normativa del IVA, la rectificación del impuesto repercutido o satisfecho con anterioridad a la entrada en vigor del real decreto-ley.

Si los sujetos pasivos que efectuaron entregas entre el 1 y el 18 de noviembre emitieron factura mensual, será lógico que no repercutan cuota alguna; pero no habrá sido así respecto de entregas en las que se haya emitido factura entre ambas fechas, por lo que la repercusión efectuada en estas deberá ser objeto de rectificación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89.Cinco de la LIVA. Resultará lógico que la rectificación se haya efectuado antes de la presentación de la declaración-liquidación correspondiente a dicho periodo, por lo que si bien existe obligación de emitir factura rectificativa no tendrá efecto financiero alguno con la Hacienda Pública. Cuestión distinta será si se ha repercutido el IVA y no se emite factura rectificativa dentro de dicho periodo. Y es que estamos ante una rectificación que puede efectuarse en el plazo previsto en el artículo 89.Uno, párrafo 2.º, de la LIVA, pudiendo seguirse cualquiera de los dos procedimientos establecidos en el apartado cinco, cuando la rectificación suponga una minoración de las cuotas repercutidas.

- c) Con vigencia desde el 19 de noviembre de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2021, se rebaja del 21 al 4 % el tipo impositivo del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mascarillas quirúrgicas desechables, cuyos destinatarios sean distintos de los mencionados en las letras anteriores, referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, de 12 de noviembre de 2020, por el que se revisan los importes máximos de venta al público, en aplicación de lo previsto en el artículo 94.3 del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, publicado por la Resolución de 13 de noviembre de 2020, de la Dirección General de Cartera Común y Servicios del Sistema Nacional de Salud y Farmacia.

Debe indicarse que, en tanto el tipo impositivo se reduce al 4 %, en el caso de que los destinatarios estén acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia, los proveedores repercutirán el recargo del 0,5 %, en vez del 5,2 %.

Con posterioridad, y con base en la Directiva 2020/2020 del Consejo, de 7 de diciembre de 2020, se dicta el Real Decreto-Ley 35/2020, de 22 de diciembre, para recoger en la disposición final séptima una reducción de tipos impositivos a las vacunas contra la COVID-19 y los productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* de esta pandemia, con vigencia desde

el 24 de diciembre de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2022, de forma que se aplicará el tipo impositivo del 0 % a las siguientes operaciones:

- a) Las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* del SARS-CoV-2 que sean conformes con los requisitos establecidos en la Directiva 98/79/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de octubre de 1998, sobre productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* o en el Reglamento (UE) 2017/746 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2017, sobre los productos sanitarios para diagnóstico *in vitro* y por el que se derogan la Directiva 98/79/CE y la Decisión 2010/227/UE de la Comisión y el Real Decreto 1662/2000, de 29 de septiembre, sobre productos sanitarios para diagnósticos *in vitro*.
- b) Las entregas de vacunas contra el SARS-CoV-2, autorizadas por la Comisión Europea.
- c) Las prestaciones de servicios de transporte, almacenamiento y distribución relacionados con las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias, previstas en las letras a) y b) anteriores. Si bien la Directiva 2020/2020 no limita el marco de las prestaciones de servicios a los que puede aplicarse el tipo 0, aludiendo a las «prestaciones directamente relacionadas», sí lo hace el legislador nacional, pues limita esta reducción de tipos exclusivamente a los servicios de transporte, almacenamiento y distribución, de forma que solo una interpretación extensa incluirá servicios como por ejemplo el de seguridad vinculado a los servicios anteriores, o el arrendamiento de medios frigoríficos para que se almacenen los productos, entre otros; lo que resulta cuando menos una interpretación restrictiva que ocasiona un tratamiento fiscal diferenciado en función del tipo de servicio relacionado directamente con la entrega de los productos a los que se alude en las letras anteriores.

En los dos casos anteriores y para evitar la necesidad de adaptar los sistemas de facturación de los sujetos pasivos, estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas, haciendo referencia a la mención que cita la letra j) del artículo 6.1 del Reglamento de Facturación.

No obstante, y al igual que respecto de las entregas a las que se aplica el tipo 0 del Real Decreto-Ley 34/2020, la aplicación de tipo impositivo del 0 % no determina la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación.

Finalmente, y por lo que se refiere a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia, el legislador prevé, en consonancia con el tipo del 0 % al que tributan los productos, que el tipo del recargo de equivalencia aplicable, durante el ámbito temporal del 24 de diciembre de 2020 al 31 de diciembre de 2022, a las entregas de los bienes citadas en las letras a) y b) anteriores, será el 0 %.

5. Regímenes especiales del IVA

5.1. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Límites cuantitativos de exclusión

Es ya una cuestión recurrente que el legislador retrase el momento en que se reduzcan los límites cuantitativos para la exclusión de los sujetos pasivos en ambos regímenes por razón del volumen de sus operaciones.

Al margen de otras razones que pueda tener el legislador para prorrogar el régimen existente, la Ley de Presupuestos para 2021 vuelve a mantener los límites existentes en los últimos ejercicios, esta vez con fundamento en la situación que padece la economía española, en el marco de la actual crisis sanitaria que hace aconsejable «el establecimiento de un marco normativo estable que permita a los pequeños autónomos poder continuar aplicando el método de estimación objetiva para el cálculo del rendimiento neto de su actividad económica evitando, además, un incremento de sus obligaciones formales y de facturación»; lo que no impide que aplicando este régimen puedan resultar perjudicados, por lo que se ha establecido tanto en el 2020 como para el 2021 un régimen especial de renuncia.

Así, el artículo 70 de la Ley de Presupuestos para 2021 modifica la disposición transitoria decimotercera de la LIVA y vuelve a prorrogar para el periodo impositivo 2021 los límites cuantitativos que delimitan el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; de manera que la magnitud de 150.000 euros a que se refiere el primer guion del número 2.º y el número 3.º del apartado dos del artículo 122, y el número 6.º del apartado dos del artículo 124 de esta ley queda fijada en 250.000 euros.

De esta forma, respecto del régimen especial simplificado, y por la causa anterior, quedarán excluidos del mismo:

- Los empresarios o profesionales en los que el volumen de ingresos en el año 2020 supere cualquiera de los siguientes importes: a) Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 250.000 euros anuales. b) Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por la Orden reguladora del régimen, 250.000 euros anuales.

Si en el año 2020 se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año. Para determinar el volumen de ingresos se incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades citadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2020 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Si en 2020 se ha iniciado la actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.
- Las normas reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y del IVA establecen una plena identidad en la tributación por los regímenes de estimación directa y simplificado. En este sentido, debe recordarse que las causas de exclusión de ambos regímenes no son coincidentes de forma absoluta y, por ello, la exclusión del régimen de estimación objetiva conlleva la del régimen simplificado, pasando a tributar por estimación directa en IRPF y en régimen general por IVA.

Ejemplo 3

Si una persona física acogida al régimen de estimación objetiva del IRPF expide facturas a destinatarios empresarios o profesionales por importe superior a 125.000 euros en 2020 (este límite se mantiene también para 2021), de acuerdo con el artículo 31.1.31, letra a'), párrafo tercero, de la LIRPF, quedará excluido de este régimen en 2021 y, si aplica el régimen simplificado del IVA, aunque en este no existe esta causa de exclusión, también quedará excluido del mismo, pasando a tributar en régimen general en 2021, ya que el artículo 122.Dos.4.º de la LIVA impide que siga tributando por el régimen simplificado.

En relación con el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, quedarán excluidos del régimen:

- Los empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año 2020 el importe de 250.000 euros anuales, excluido el IVA. Cuando en el año 2020 se haya iniciado una actividad, el importe anterior se elevará al año.
- Debe recordarse: 1) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.Dos.3.º de la LIVA en relación con el artículo 43.2, letra a), del RIVA, quedan excluidos del régimen los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en este, un importe de 250.000 euros durante el año 2020. 2) También quedan excluidos, conforme a lo dispuesto en el artículo 43.2, letra b), los sujetos pasivos que superen para la totalidad de las operaciones realizadas, distintas de las referidas en la letra a) anterior, durante el año 2020, un

importe de 250.000 euros (si bien no se ha modificado este precepto para ajustarlo a los límites anteriores, debe interpretarse en la forma expuesta).

5.2. Régimen especial simplificado y régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Renuncia a los regímenes y revocación de la renuncia

El Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, permitió ejercitar la renuncia tanto al régimen de estimación objetiva del IRPF como al simplificado del IVA para el ejercicio 2020 durante el plazo de presentación del primer pago fraccionado de este ejercicio, que se extendió hasta el 20 de mayo de 2020 (RDL 14/2020, de 14 de abril). La primera de las normas eximía además de estar en régimen de estimación directa de IRPF o del régimen general de IVA durante un plazo de tres años (art. 122.Tres LIVA), de forma que podían los empresarios volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva del IRPF y tributar por IVA en el régimen simplificado en el ejercicio 2021, siempre que cumpliesen los requisitos para su aplicación y revocasen la renuncia al método de estimación objetiva (en el plazo previsto en la letra a), del apartado 1 del art. 33 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas o mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2021 en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva) o del régimen simplificado (en análoga forma conforme a lo dispuesto en el art. 33 RIVA).

En tanto la renuncia se mantiene durante tres años, la norma anterior solo preveía la no aplicación de los regímenes especiales para el ejercicio 2021, pero no para el ejercicio 2022 respecto del que no hacía pronunciamiento alguno. Esta omisión ha sido corregida por el Real Decreto-Ley 35/2020, de 22 de diciembre, que en su artículo 10 hace referencia ya tanto al ejercicio 2021 como al 2022, y elimina la vinculación obligatoria que durante tres años se establece legalmente para la renuncia al método de estimación objetiva del IRPF, del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA. En concreto:

- La renuncia efectuada antes del 20 de mayo puede mantenerse durante el ejercicio 2021 y no aplicarse en el ejercicio 2022 si se cumplen las condiciones para aplicar el régimen simplificado del IVA y de estimación objetiva de IRPF, ejercitándose esta renuncia en los plazos antes señalados.
- La renuncia a la aplicación del método de estimación objetiva para el ejercicio 2021 no impedirá volver a determinar con arreglo a dicho método el rendimiento de la actividad económica en 2022.
- Igualmente, para aquellos contribuyentes que renunciaron a dicho método en el ejercicio 2020, de forma tácita mediante la presentación del pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio, o con posterioridad, de forma

expresa o tácita, se permite que puedan volver a aplicar el método de estimación objetiva en los ejercicios 2021 o 2022.

- Asimismo se extiende esta posibilidad a toda renuncia a los regímenes efectuada en 2020 en el mes de diciembre de este año para que tenga efecto en 2021 o bien presentando el primer pago fraccionado en régimen de estimación directa de IRPF y régimen general de IVA correspondiente al primer trimestre de 2021; de forma que el empresario podrá volver a aplicar los citados regímenes en 2022, sin necesidad de esperar tres años.

No obstante, la promulgación de este Real Decreto-Ley 35/2020 se produce, avanzado el mes de diciembre, con lo que se reducía de forma considerable el plazo de renuncia a través de la presentación del modelo de declaración censal. El legislador corrige este efecto pernicioso en el artículo 12 de la misma norma, estableciendo:

- El plazo para efectuar la renuncia será desde el 23 de diciembre de 2020 hasta el 31 de enero de 2021, mediante la presentación de la declaración censal (además de la posibilidad de presentar la primera autoliquidación trimestral en régimen general).
- Las renunciaciones y revocaciones presentadas, para el año 2021, a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del IVA o al método de estimación objetiva del IRPF, durante el mes de diciembre de 2020, con anterioridad al plazo anterior, se entenderán presentadas en periodo hábil; si bien los sujetos pasivos podrán modificar su opción en el plazo que media entre el 23 de diciembre de 2020 hasta el 31 de enero de 2021.

5.3. Régimen especial simplificado. Módulos

Varias son las precisiones para efectuar en relación con la determinación de los módulos aplicables al régimen simplificado del IVA:

- a) Poco debe apuntarse de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA, que mantiene la estructura de la orden para el año 2020, y mantiene, para 2021, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediato anterior. Expresamente, en esta Orden se mantiene para 2021 la reducción sobre la cuota devengada por operaciones corrientes para las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.
- b) Indudablemente, la situación actual generada en 2020 como consecuencia del estado de alarma y la posterior evolución de la causa que motivó este estado,

debía tener una incidencia en el cálculo de la cuota devengada del IVA, al igual que en el rendimiento a efectos del IRPF. El legislador consideró que la norma a través de la que debía recogerse esta circunstancia no podía ser la orden reguladora de los módulos, por lo que en el Real Decreto-Ley 35/2020 regula diversas medidas que afectan al cálculo de la cuota devengada del IVA (de modo análogo respecto del rendimiento en IRPF). De esta forma:

1. Reconoce el legislador la situación creada en 2020 y sus efectos en el mismo ejercicio, a través de dos medidas específicas:

- De acuerdo con el artículo 9.4 del real decreto-ley, en paralelo a lo establecido para el IRPF, para los sujetos pasivos que tributen por el régimen simplificado se reduce en 2020 en un 20 % el importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes a las actividades reflejadas en el anexo II de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre; siendo esta reducción del 35 % para las actividades vinculadas al sector turístico, de la hostelería y el comercio.
- En el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del IVA no se computarán como periodo de actividad los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020, así como los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no el estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica.

En particular, para la cuantificación de los módulos «personal asalariado», «personal no asalariado» y «personal empleado», en su caso, no se computarán como horas trabajadas las correspondientes a los días a los que se refiere el párrafo anterior y para la cuantificación de los módulos «distancia recorrida» y «consumo de energía eléctrica» no se computarán los kilómetros recorridos ni los kilovatios/hora que proporcionalmente correspondan a los días a que se refiere el primer párrafo.

Tanto el RIVA (art. 38.4), como las órdenes anuales reguladoras del régimen, permiten solicitar la reducción de los índices o módulos, en casos muy concretos, como con la incapacidad temporal (siempre que no se tenga otro personal empleado) o la concurrencia de acontecimientos catastróficos (inundaciones, incendios, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial). Ello suponía que los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado no pudieran obtener una minoración de los índices o módulos como consecuencia

de la situación ocasionada por el estado de alarma o las medidas adoptadas por las autoridades; lo que viene a paliarlo el legislador en el Real Decreto-Ley 35/2020, si bien podía haberse reconocido el mismo beneficio para el ejercicio 2021, pues las medidas que está adoptando la autoridad competente se extienden ya al ejercicio 2021.

Debe recordarse que el comercio minorista ejercido por personas físicas no queda incluido en el régimen simplificado, sino en el del recargo de equivalencia, por lo que no afecta esta reducción en IVA que ahora comentamos a los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial del recargo de equivalencia. Hubiera sido deseable que el legislador se hubiese pronunciado también sobre este régimen especial estableciendo alguna medida que permitiese paliar los efectos que la situación económica actual está teniendo también sobre el comercio minorista, tanto para el 2020 como para el 2021, como podía ser la reducción de los recargos de equivalencia en consonancia con la minoración de los rendimientos obtenidos por este sector en estos ejercicios. Con ello el legislador ha creado un cierto trato discriminatorio, pues existe un comercio minorista que queda excluido del régimen del recargo de equivalencia y al que se aplica el régimen simplificado¹⁴ que va a obtener este beneficio fiscal, mientras que el resto de comerciantes minoristas no obtienen beneficio alguno, aun cuando puedan encontrarse en la misma situación económica, teniendo además una desventaja adicional pues si bien los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado pueden renunciar al régimen y aplicar el general si estiman que el principio les resulta perjudicial; no pueden hacer lo mismo quienes se encuentran acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia.

2. Respecto del ejercicio 2021, recoge también el artículo 9.5 del Real Decreto-Ley 35/2020 que los empresarios o profesionales a los que se ha hecho alusión en el punto anterior podrán reducir en un 20 o 35 % los porcentajes señalados en el número 3 de las Instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el IVA del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, para el cálculo del ingreso a cuenta correspondiente a la primera cuota trimestral del ejercicio 2021.

¹⁴ Se trata del comercio al por menor de los siguientes productos: 1) de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina; 2) de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.; 3) de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres; 4) de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos); 5) de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos.

Esto es, el legislador pone su esperanza en que la situación económica actual, consecuencia de la pandemia, mejorará de forma ostensible a partir del segundo trimestre de 2021; si bien, esperemos que, de no ser así, vuelva a reconocer las reducciones necesarias que palién la situación anómala en la que puedan encontrarse los empresarios o profesionales, tanto los acogidos a este régimen especial simplificado, como a los restantes pequeños empresarios o profesionales.

6. Régimen fiscal aplicable al evento «UEFA Women's Champions League 2020», «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020»

El Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, aprobó un régimen específico aplicable a los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020», pero no se había tenido en cuenta ni en esta norma y en otras posteriores el evento «UEFA Women's Champions League 2020».

Ahora, primero en la disposición adicional tercera del Real Decreto-Ley 27/2020, de 4 de agosto, y posteriormente en la disposición adicional sexta del Real Decreto-Ley 28/2020, de 22 de septiembre, se reconoce un régimen fiscal específico aplicable a la final de la «UEFA Women's Champions League 2020», teniendo en cuenta el hecho de que fueran elegidas por la UEFA las ciudades de Bilbao y San Sebastián para albergar en ellas la final de la «UEFA Women's Champions League 2020».

Por lo que se refiere al IVA, las medidas incluidas son las que a continuación se exponen.

6.1. Devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios no establecidos en la Unión (art. 119 bis LIVA)

En el artículo 119 bis de la LIVA se regula el régimen especial de devoluciones a los empresarios no establecidos en la Unión (a estos efectos hemos de equiparar los empresarios establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla con los establecidos en la Unión, por lo que no se les aplica este art. 119 bis). Se exige para proceder a la devolución el requisito de reciprocidad en el Estado tercero donde se encuentre establecido el solicitante (lo que ocurre en muy pocos casos a tenor de los reconocimientos de esta reciprocidad otorgados por la DGT).

Pues bien, se recoge un beneficio puntual referido a esta devolución y el requisito citados, como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de este evento, de forma que no se exigirá el requisito de reciprocidad, previsto en el artículo 119 bis.2.º de la LIVA.

La devolución se efectuará, por tanto, a todo empresario no establecido en el territorio de la Unión, aun cuando no existe reciprocidad con la inmensa mayoría de Estados terceros, quedando claro que solo se procederá a la devolución respecto de cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto español afectas a entregas de bienes o prestaciones de servicios relacionadas con este evento, no a las restantes que soporte el empresario establecido fuera de la Unión.

Ejemplo 4

Un empresario establecido en Estados Unidos (no tiene establecimiento permanente alguno en el territorio de aplicación del impuesto español) adquiere bienes muebles a un empresario de Teruel que posteriormente los vende a las empresas españolas que van a participar en el evento «UEFA Women's Champions League 2020», para ser consumidos en los estadios ubicados en el territorio de aplicación del impuesto donde se celebrarán (Bilbao y San Sebastián). Además adquiere también bienes muebles de la misma naturaleza al empresario de Teruel, para su consumo en el mismo territorio pero con destino a otros eventos a cuyos organizadores españoles les transmite los bienes.

La venta efectuada por el empresario de Teruel estará sujeta y no exenta, localizándose de acuerdo con el artículo 68.Uno de la LIVA en el territorio de aplicación del impuesto español, por lo que repercutirá IVA español al empresario de Estados Unidos, por la totalidad de las ventas efectuadas. Las ventas efectuadas por el empresario de Estados Unidos están también sujetas y no exentas, ya que se localizan en el mismo territorio en virtud de la regla anterior. No obstante, como el empresario de Estados Unidos no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto español los sujetos pasivos por inversión en todos los casos serán los empresarios españoles adquirentes.

El empresario de Estados Unidos ha soportado las cuotas de IVA por las adquisiciones que realizó y, en este sentido, puede solicitar la devolución de las mismas a la Administración tributaria española, si bien para la devolución de las cuotas soportadas afectas a bienes que se destinan al evento deportivo no se exigirá el requisito de reciprocidad, por lo que serán devueltas con arreglo a los beneficios fiscales ahora aprobados; mientras que las afectas a otros eventos se exigirá el requisito de reciprocidad, el cual no existe con Estados Unidos, por lo que no resultará viable la devolución solicitada en la proporción de cuotas afectas a estos eventos.

6.2. Nombramiento de representantes (art. 164.Uno.7.º LIVA)

El artículo 164.Uno de la LIVA enumera las obligaciones exigidas a los sujetos pasivos del impuesto, entre las que se recoge en el número 7.º la de nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la ley cuando los sujetos pasivos no estén establecidos en la Unión, Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Unión.

El beneficio fiscal que tendrán estos empresarios cuando sean sujetos pasivos por operaciones vinculadas al evento deportivo citado es que no precisarán de nombrar el representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la LIVA; lo que implica también la exclusión de nombrar representante para solicitar la devolución de las cuotas soportadas a través del régimen del artículo 119 bis, implicando con ello la eliminación de los dos requisitos esenciales adicionales que se exigían en este procedimiento de devolución, equiparándose así estos empresarios con los establecidos en la Unión.

6.3. Reglas relativas a los periodos de liquidación y devolución y obligaciones formales y de suministro inmediato de información (SII)

Si las dos previsiones anteriores se referían a los empresarios o profesionales establecidos fuera de la Unión, las que ahora se examinan afectan a todos los empresarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto español, estén dentro de la Unión o fuera de él.

Se establecen las siguientes normas específicas que parten de la premisa de que los empresarios o profesionales no establecidos se han dado de alta como tales ante la Administración tributaria española pasando a dar cumplimiento de las obligaciones de autoliquidación, etc., aun cuando no estén establecidos (cualquier empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto puede darse de alta en el censo de empresarios o profesionales dando cumplimiento a sus obligaciones fiscales frente al fisco español) y, por tanto, no solicitan la devolución por la vía de los artículos 119 y 119 bis de la LIVA:

- a) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tengan la condición de sujetos pasivos y que soporten o satisfagan cuotas como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con el evento deportivo tendrán derecho a la devolución de dichas cuotas al término de cada periodo de liquidación.

De la redacción de la norma no queda claro si este sistema de devolución comprenderá solo las cuotas relacionadas o afectas al evento deportivo, o comprenderá también el resto de las cuotas soportadas, si bien resulta lógico considerar que se refiera exclusivamente a las primeras, a pesar de que no se especifica con claridad como cumplen estos empresarios sus obligaciones de autoliquidación, por lo que seguidamente se expone.

- b) Para los empresarios o profesionales anteriores, el periodo de liquidación coincidirá con el mes natural, debiendo presentar sus declaraciones-liquidaciones durante los 20 primeros días naturales del mes siguiente al periodo de liquidación. Si deben presentar este tipo de autoliquidación, es lógico considerar que decla-

ran todas las cuotas soportadas por lo que la gestión para obtener solo la devolución de las cuotas afectas a los eventos deportivos tendrá una cierta complejidad, dado que los modelos de autoliquidación no diferencian y admitir una devolución del total de las cuotas soportadas implicaría un beneficio que excede la finalidad por la que se crea este sistema.

Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones correspondientes al último periodo del año deberán presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes de enero.

- c) Lo anterior no determinará la obligación para dichos empresarios o profesionales de la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede Electrónica de la AEAT, lo que resulta una excepción al artículo 62.6 del RIVA. Quedan excluidos, por tanto, de esta obligación formal y de su complejidad administrativa que supone para los empresarios o profesionales.
- d) Todo lo señalado en las letras anteriores es igualmente aplicable a la entidad organizadora del acontecimiento, a los equipos participantes y a las personas jurídicas no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto que soporten o satisfagan cuotas de IVA como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración del evento deportivo.
- e) No obstante, cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en los que concurren los requisitos previstos en los artículos 119 o 119 bis de la LIVA, la devolución de las cuotas soportadas se efectuará conforme al procedimiento establecido en dichos artículos y en los artículos 31 y 31 bis del reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992.

6.4. Régimen de importación temporal (art. 24 LIVA)

Se prevén también determinados beneficios en materia de régimen aduanero. De conformidad con ellos, con arreglo al artículo 251 del Código Aduanero de la Unión y al artículo 7 del Convenio relativo a la Importación Temporal, hecho en Estambul el 26 de junio de 1990, las mercancías que se importen para su utilización en la celebración y desarrollo que se vinculen al régimen aduanero de importación temporal podrán permanecer al amparo de dicho régimen por un plazo máximo de 24 meses desde su vinculación al mismo, que, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Women's Champions League 2020».

Pues bien, en materia de IVA, en concordancia con el régimen aduanero anterior, se prevé que, respecto a las operaciones relacionadas con los bienes vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos, a que se alude en el párrafo anterior, resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 24 de la LIVA, esto es, les resultará de aplicación las exenciones previstas en el citado precepto.

6.5. Transferencias intracomunitarias (art. 9, núm. 3.º, letra g) LIVA)

En el artículo 9, número 3.º, de la LIVA se regulan los supuestos de autoconsumo o transferencia intracomunitaria, que se asimilan a entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes, esto es, la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último.

Las letras a) a h) de este número 3.º recogen supuestos excluidos de este concepto que da lugar al hecho imponible intracomunitario de IVA. En la letra g) se especifica que no constituirá transferencia intracomunitaria la utilización temporal de los bienes, por un periodo que no exceda de 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación de este bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación.

El beneficio fiscal que se establece se refiere a la concreción del cómputo del plazo anterior de 24 meses. Así el citado plazo de 24 meses se computará en relación con los bienes que se utilicen temporalmente en la celebración y desarrollo de la final de ambos eventos deportivos desde que se efectúe la transferencia al territorio de aplicación del impuesto y, en todo caso, expirará, a más tardar, el 31 de diciembre del año siguiente al de la finalización de la final de la «UEFA Women's Champions League 2020».

6.6. Cláusula de cierre en localización de servicios (art. 70.Dos LIVA)

En el artículo 70.Dos de la LIVA se recoge una norma de conflicto de localización para determinadas prestaciones de servicios que tiene como elemento esencial la utilización o explotación efectivas del servicio en el territorio de aplicación del impuesto español. Se trata de servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en este territorio para destinatarios que radican fuera del territorio de la Unión y, siempre que su utilización o explotación efectiva se produzca en el territorio de aplicación del impuesto y se trate de los servicios que enumera este apartado dos, se localizarán en el citado territorio, por tanto, alejadas de las reglas especiales que se establecen en los artículos 69 y 70.Uno.

Esta regla establecida en el artículo 70.Dos la LIVA no resultará aplicable a los servicios relacionados con la celebración de la final de la «UEFA Women's Champions League 2020» cuando sean prestados por las personas jurídicas residentes en España constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora de la final de la «UEFA Women's Champions League 2020» por los equipos participantes y estén en relación con la organización, la promoción o el apoyo de dicho acontecimiento.

Ejemplo 5

De acuerdo con el artículo 70.Dos de la LIVA, los servicios de arrendamiento de medios de transporte y de bienes muebles, los servicios TRE, los de publicidad, cesiones de licencias, marcas y demás derechos de propiedad intelectual, asesoramiento, auditoría, etc., cuando sean prestados a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de la Unión y la explotación o utilización efectivas tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto español, se localizarán en este último territorio.

Cuando se presten por personas jurídicas residentes en España constituidas por la entidad organizadora o los equipos participantes en el evento deportivo, no les resultará de aplicación esta regla especial del artículo 70.Dos. Así, si se constituye por la entidad organizadora del evento una sociedad española que va a tener los derechos de retransmisión de los eventos y esta sociedad cede estos derechos a una entidad establecida fuera de la Unión, esta prestación no tributará en el territorio de aplicación del impuesto, ni siquiera por la parte en que se utilicen o exploten estos derechos en el territorio de aplicación del impuesto español.

7. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registros y SII

Las modificaciones que afectan a esta materia han sido aprobadas por la Orden HAC/1089/2020, de 27 de octubre, con entrada en vigor el 1 de enero de 2021, por la que se modifica la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede Electrónica de la AEAT establecida en el artículo 62.6 del RIVA, y se modifica otra normativa tributaria.

7.1. Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias y SII

A través del título I del libro tercero del Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, se llevó a cabo la transposición de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del IVA en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros, y la Directiva (UE) 2019/475 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y 2008/118/CE en lo que respecta a la inclusión del municipio italiano de Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano en el territorio aduanero de la Unión y en el ámbito de aplicación territorial de la Directiva 2008/118/CE.

Con esta norma se modificó tanto la LIVA como el RIVA, para recoger, entre otras operaciones, los denominados acuerdos de ventas de bienes en consigna. Estos acuerdos

imponen la realización de determinadas inscripciones en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, regulado en el artículo 66 del RIVA. Por ello, era preciso adaptar la normativa reguladora del régimen SII para las empresas que lo apliquen, obligatoria o voluntariamente, y recoger así las especificaciones funcionales de los elementos integrantes de los mensajes XML de alta y modificación para hacer posible el cumplimiento de las obligaciones registrales derivadas de estos acuerdos de ventas de bienes en consigna a partir de 1 de enero de 2021.

La parte fundamental de la Orden HAC/1089/2020 se dedica precisamente a desarrollar el cumplimiento de la obligación del suministro de la información anterior. La AEAT publica el listado de preguntas frecuentes a partir de 1 de enero de 2021, recogiendo en su apartado 6 las relativas al libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias. Los puntos 6.2 a 6.13 desarrollan la información a suministrar en relación con los acuerdos de ventas de bienes en consigna¹⁵.

7.2. Otras obligaciones relacionadas con el SII

La citada Orden HAC/1089/2020, de 27 de octubre, recoge además las siguientes novedades:

- a) Se añade en el libro registro de facturas recibidas una marca para identificar, con carácter opcional, las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes de inversión.
- b) También en el libro registro de facturas recibidas, se introducen los campos necesarios para que, en caso de que el contribuyente decida deducir el IVA soportado en un periodo posterior al de registro pueda, con carácter opcional, indicarlo, así como el ejercicio y periodo en que ejercerá el derecho a deducir.

Tanto en este caso como en el anterior, nos encontramos ante modificaciones de carácter técnico en las especificaciones de llevanza de los libros registros a través del régimen SII.

- c) Se equiparan las obligaciones de aquellas entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal y de las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el artículo 20.Tres de la LIVA, que estén incluidas en el SII, con las obligaciones de las mismas entidades que tienen la obligación de presentar el modelo 347.

¹⁵ Página web de la AEAT en la que publican las preguntas frecuentes a fecha 1 de enero de 2021: <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Suministro_inmediato_informacion/V_1_1/Faqs_General/FAQs15_12_2020.pdf>.

8. Facturación

8.1. Sistema TBAI en el País Vasco

La tendencia tanto en Europa como en España es la de configurar un sistema de facturación que garantice o minore al máximo los posibles fraudes en la expedición de facturas. Si bien en el ámbito estatal se había comenzado a examinar esta posibilidad, en conexión también con la posibilidad de modificar la tributación de los empresarios acogidos al régimen de estimación objetiva del IRPF y al régimen simplificado del IVA (se planteaba incluso su desaparición), ha sido el País Vasco el primero en desarrollar un proyecto compartido entre las tres diputaciones forales y el Gobierno vasco, denominado TicketBAI (TBAI), que recoge las obligaciones legales y técnicas necesarias para que, una vez entre en vigor, las personas físicas y jurídicas que realizan una actividad económica utilicen un *software* de facturación que cumpla los requisitos que se establecen en la normativa reguladora que ha sido aprobada por las diputaciones forales, y que figura en la base de datos Normacef.

No estamos ante facturas electrónicas, en tanto existen notables diferencias entre estas y el sistema TBAI, pues su ámbito de aplicación subjetiva, contenido y condiciones, difieren notablemente.

Al margen del sistema SII y las obligaciones que conlleva, a través del TBAI las Haciendas Forales controlarán el total de las facturas emitidas por empresas domiciliadas en el País Vasco (deben remitirse a la Hacienda Foral), esto es, los ingresos de las actividades económicas, con una clara intencionalidad de control en las actividades comprendidas en sectores que se relacionan directamente con consumidores finales, en entregas de bienes o en prestaciones de servicio, y que se perciben en un alto porcentaje en efectivo. Se configura como un encadenamiento de las facturas, que asimismo se firman electrónicamente, impidiendo su manipulación o borrado, para lo que se exige también un certificado electrónico. Indudablemente, el sistema complementará la información que las Administraciones tributarias facilitan a quienes realizan actividades económicas con el fin de dar cumplimiento a sus obligaciones con la Hacienda Pública.

Cabe señalar que si bien este sistema de facturación se va a implantar en los tres territorios forales, su entrada en vigor se va a producir de forma escalonada en cada uno de ellos.

Así, en Gipuzkoa, a partir del 1 de enero de 2021 se puede acceder de forma voluntaria al sistema, siendo obligatoria a partir del 1 de enero de 2022, si bien se hará de forma escalonada hasta la segunda mitad de 2023, aun cuando antes del 31 de diciembre de 2022 las empresas deberán tener un programa informático que se adapte al sistema TBAI.

En Bizkaia se integra en el denominado Proyecto Batuz (que comprende la presentación de libros registros y la presentación de borradores de las autoliquidaciones de IVA y de so-

ciudades) y se aplica de forma voluntaria a partir del 1 de octubre de 2020, siendo obligatoria a partir del 1 de enero de 2022.

Finalmente, en Álava será obligatorio el sistema para el sector de la asesoría fiscal, extendiéndose de manera general al resto de sectores a partir de 2022, si bien es el territorio que va más retrasado en la configuración y desarrollo del sistema.

En cuanto a su funcionamiento general, basta señalar que las empresas implantarán este sistema en su operatoria cuando emitan facturas ordinarias y también facturas simplificadas (los comúnmente denominados *tickets*). La aplicación informática generará un código QR y TBAI en la factura, en la que se hará constar, creando un archivo o fichero por cada factura y una huella que permita conocer el destinatario y la factura emitida inmediatamente antes, enviando el archivo a la Hacienda Foral.

9. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA

9.1. Orden HAC/1274/2020, de 28 de diciembre (modelos 303, 322, 353 y 349)

La mencionada orden aprueba los nuevos modelos 303, 322 y 353, en los que se incluyen las siguientes novedades:

- a) Respecto de los modelos 303 y 322, se modifica el formato de las casillas del apartado «Identificación» (p. 1) de ambos modelos, transformando el diseño de cumplimentación de las mismas mediante dos casillas excluyentes en un diseño basado en una única casilla; adaptándose la denominación de las casillas al nuevo diseño.
- b) En el apartado «Resultado» del modelo 303 (p. 3), la casilla 67, que hasta ahora mostraba las cuotas pendientes de compensación aplicadas en la autoliquidación, se desglosa en tres nuevas casillas que facilitarán al contribuyente conocer los saldos de las cuotas a compensar aplicados y pendientes en cada periodo: «Cuotas a compensar de periodos anteriores» (casilla 110), «Cuotas a compensar de periodos anteriores aplicadas en este periodo» (casilla 78) y «Cuotas a compensar de periodos previos pendientes para periodos posteriores ([110] – [78])» (casilla 87). En esta última no se incluyen las cuotas a compensar en el periodo de declaración.

Deben efectuarse algunas consideraciones en relación con la información de estas casillas del modelo 303. La primera es la errónea denominación que se traslada al sujeto pasivo, puesto que no nos encontramos ante una cuota tal como se define en el artículo 56 de la Ley General Tributaria (LGT), sino ante un saldo o re-

sultado, como muy bien se especifica en el propio modelo de autoliquidación, en su página 1, cuando alude al «resultado del régimen general» por diferencia entre el «total de cuota devengada» (nuevamente se comete un error) y el «total a deducir» (de manera correcta en este caso, pues no se utiliza el término «cuota»). Y es que el resultado de la autoliquidación no es una cuota por diversas razones, entre otras porque tanto al declarar la deuda a ingresar como el crédito a favor del sujeto pasivo, dentro de los distintos conceptos se incluyen partidas que no son cuotas, como son los recargos de equivalencia y de compensación, por lo que el resultado no puede ser en ningún caso una cuota, al sumarse o sustraerse partidas que no tienen la misma naturaleza tributaria, de acuerdo con el concepto de deuda tributaria que figura en el artículo 58 de la LGT.

De otro, la utilización del término «cuota» puede llevar a confusión en relación con la aplicación del artículo 66 bis de la LGT sobre el derecho a comprobar e investigar, puesto que en este precepto se alude a «cuotas», pero no a saldos o resultados de autoliquidaciones¹⁶.

- c) Con el mismo objetivo anterior, la casilla 02 del modelo 353 se desglosa también en tres nuevas casillas.
- d) Se da nueva denominación a la casilla 93 («entregas intracomunitarias de bienes y servicios» en el apartado «operaciones realizadas en el ejercicio») de la página 4 del modelo 303 para que su contenido coincida con el de la casilla 59 de la página 3 dicho modelo («entregas intracomunitarias de bienes y servicios» del apartado «información adicional»).
- e) Con idéntica finalidad, se modifica la casilla 93 del modelo 322 para que su contenido coincida con la casilla 71.
- f) En el modelo 353 se introduce una casilla en el apartado de «identificación» para identificar a los grupos de entidades sometidos a la normativa foral.

En relación con el modelo 349, declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, se introducen modificaciones en la codificación del NIF-IVA para posibilitar la correcta

¹⁶ A la espera del pronunciamiento del TS que conforme jurisprudencia, el TEAC, modificando el criterio que mantenía con anterioridad, ha dictado la Resolución de 9 de junio de 2020 (RG 6201/2019–NFJ078481–), en unificación de criterio y, por tanto, vinculante para toda la Administración tributaria, en la que fija la doctrina de que tras la entrada en vigor de Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la Administración tributaria puede comprobar e investigar en el ámbito del IVA los saldos a compensar en los términos del apartado 2 del artículo 66 bis de la LGT, lo que es muy discutible y cuando menos merece una reflexión más razonada sobre la institución de la prescripción del derecho a liquidar y la potestad de la Administración para comprobar e investigar. La resolución, además, es contraria al criterio mantenido por algunos tribunales regionales, con lo que refleja la falta de unidad dentro de los órganos revisores administrativos, aun cuando la resolución anterior establece criterio que debe seguirse por los órganos revisores inferiores.

declaración de operaciones intracomunitarias en los términos que resulten del Acuerdo relativo a la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea.

10. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español en 2021

La Comisión emprendió una ambiciosa reforma del IVA en la Unión, aprobando el Plan de Acción sobre el IVA el 7 de abril de 2016, siendo una de sus finalidades básicas la de delimitar de manera definitiva los intercambios de bienes entre los territorios IVA de los Estados miembros.

En tanto no se apruebe este régimen definitivo, que se encuentra ya en avanzado trámite, se han aprobado diversas normas que pretenden resolver algunos problemas técnicos que se han ido detectando por el legislador europeo. Se trata tanto de directivas como de normas reglamentarias, siendo necesario, respecto de las primeras, la transposición por parte de los Estados miembros.

A fin de conocer la tarea que deberá emprender el legislador español en esta materia a lo largo de 2021, se va a efectuar una exposición de las normas europeas que se encuentran ahora en periodo análogo al de *vacatio legis* a la espera bien de su transposición al ordenamiento jurídico interno o, en su ausencia, a las consecuencias que el derecho europeo prevé para estas situaciones.

Con fecha 29 de diciembre de 2017 se publicaron en el DOUE tres normas que afectan al IVA: la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes; el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; y el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Parte del contenido de este conjunto de normas fue recogido por el legislador español en la Ley 6/2018 y el Real Decreto 1512/2018, en relación con los servicios TRE, y también ha entrado en vigor la reforma del Reglamento de Ejecución 282/2011, referida al mismo ámbito objetivo. Posteriormente, el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, recoge la regulación de los acuerdos de ventas de bienes a distancia, los requisitos exigidos respecto de las entregas intracomunitarias de bienes y las reglas de localización de entregas de bienes en cadena.

Posteriormente, y respecto a las ventas a distancia, se dictó la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre, sobre disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes; el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes; el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión, de 12 de febrero de 2020, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo en lo que respecta a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, a las ventas a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes; y la Directiva (UE) 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago.

De toda esta normativa europea queda pendiente de legislar los siguientes extremos que debían entrar en vigor a partir del 1 de enero de 2021, si bien el legislador europeo ha retrasado esta obligación al 1 de julio de 2021¹⁷:

- El nuevo régimen de ventas a distancia.
- El umbral aplicable a los sujetos pasivos que realizan entregas intracomunitarias de bienes a distancia, y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de servicios prestados por vía electrónica, que será de 10.000 euros.
- El régimen de exenciones a las importaciones de escaso valor.
- La regulación de los regímenes especiales para los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o realicen ventas a distancia de bienes, estableciéndose por separado las normas reguladoras de cada uno de ellos: a) Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Unión. b) Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo. c) Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países. d) Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones.

¹⁷ Decisión (UE) 2020/1109 del Consejo de 20 de julio de 2020 por la que se modifican las Directivas (UE) 2017/2455 y (UE) 2019/1995 en lo que respecta a las fechas de transposición y de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19.

Consecuencia de los cambios apuntados sobre ventas a distancia y los regímenes especiales, se aprobaron los reglamentos de ejecución a los que se ha aludido anteriormente que debían entrar en vigor, sin necesidad de transposición, el 1 de enero de 2021, si bien se retrasa la misma al 1 de julio de 2021, en consonancia con la obligación de transposición de las directivas de las que son desarrollo¹⁸.

Con fecha 31 de agosto de 2020 se sometió a trámite de audiencia pública el anteproyecto de ley de modificación de la LIVA, por la que se transponen la Directiva (UE) 2017/2455 y la Directiva (UE) 2019/1995, sin que en el año 2020 se haya aprobado el proyecto de ley y remitido a las Cortes Generales para su tramitación.

En relación con la regulación de los proveedores de pago, la fecha límite para transponer al ordenamiento jurídico interno es el 31 de diciembre de 2023.

Referencias bibliográficas

Fernández Caramazana, Eduardo y Grande Serrano, Pablo. (2021). Los pequeños arreglos del IVA: la reforma de la Directiva (UE) 2018/1910, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, E1-E34.

Longás Lafuente, Antonio. (2019). La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación

efectiva. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 53-94.

Longás Lafuente, Antonio. (2020). Modificaciones en el IVA incluidas en el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero. *Fiscal-impuestos*. <<https://www.fiscal-impuestos.com/modificaciones-IVA-real-decreto-ley-3-2020.html>>.

¹⁸ Reglamento (UE) 2020/1108 del Consejo, de 20 de julio de 2020, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2017/2454 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19; Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1112 del Consejo, de 20 de julio de 2020, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19; y Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1318 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2020, por el que se modifican los Reglamentos de Ejecución (UE) 2020/21 y (UE) 2020/194 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19.