

Problemas y asimetrías del régimen de importaciones y exportaciones del IVA en el Concierto Económico¹

Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA

Sumario: 1. El IVA sobre las importaciones y las exportaciones: escasas referencias en el Concierto Económico. 2. Problemas actuales y perspectivas de futuro en las importaciones de bienes. 2.1. La competencia del Estado sobre el IVA de la importación. 2.2. La competencia de las Diputaciones Forales sobre los bienes importados. 2.3. El nuevo régimen de ventas a distancia de bienes importados: menos importaciones, igual competencia del Estado. 2.4. Las operaciones asimiladas a las importaciones: ¿son competencia exclusiva del Estado? 2.5. El problema del diferimiento del IVA de la importación. 3. Exacción del IVA y exportaciones de bienes: una cuestión de valor añadido en el País Vasco. 3.1. Domicilio fiscal v. Puntos de conexión reales. 3.2. Análisis de los puntos de conexión y las reglas del lugar de realización del IVA relacionadas con la exportación. 3.3. Breve referencia a las exenciones relacionadas con las exportaciones. 4. Prestaciones transfronterizas de servicios: puntos de conexión del Concierto y reglas relativas al lugar de realización. 5. Un futuro orientado hacia el mecanismo de ventanilla única: ¿también en el sistema de Concierto Económico?

1. EL IVA SOBRE LAS IMPORTACIONES Y LAS EXPORTACIONES: ESCASAS REFERENCIAS EN EL CONCIERTO ECONÓMICO

El Concierto Económico contiene escasas referencias al tratamiento de las importaciones y las exportaciones en el IVA, pese a tratarse de dos elementos esenciales desde el punto de vista de la finalidad del tributo. El habitual impuesto indirecto (art. 4 LIVA) no grava, salvo excepción, los bienes adquiridos en el exterior e importados para consumo en territorio español. Es, por tanto, un recurso insuficiente para gravar el consumo interno y para garantizar la neutralidad entre los operadores económicos. Para-

¹ El presente trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación del Ministerio de Educación y Ciencia «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (DER2015-63533-C4-4-P).

dójicamente, al propio tiempo resulta una fórmula excesiva, puesto que, como regla general, todas las entregas de bienes situados en territorio español están sujetas al IVA, con independencia de que el consumo se produzca dentro o fuera de territorio español. Para ajustar la estructura jurídica a la finalidad pretendida es preciso que el IVA integre un gravamen sobre las importaciones y desgrave las exportaciones o, lo que es lo mismo, que el tráfico internacional de bienes y servicios sea objeto de un régimen que esté informado por el principio de país de destino².

Según el artículo 26 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico, el IVA es un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Dicho de otra manera, las Diputaciones forales pueden establecer sus propias normas reguladoras del impuesto, no obstante, su contenido ha de ser idéntico en todo momento al que la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, establece para el resto del territorio español³. Con todo, el gravamen de las importaciones, siguiendo una tradición que se remonta a los orígenes del Concierto, cuando las aduanas se trasladaron desde los puertos secos hasta los Pirineos, es una competencia que se encuentra reservada al Estado⁴. Así, según el artículo 5 de la Ley 12/2012, corresponde al Estado la competencia exclusiva sobre «...la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de (...) los gravámenes a la importación (...) en el Impuesto sobre el Valor Añadido»⁵. En unos términos prácticamente idénticos se expresa el artículo 3 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se regula el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, suscrito el 31 de julio de 1990.

² La afirmación debe matizarse a la luz del régimen actualmente aplicable a las operaciones realizadas dentro de la UE, donde si bien el principio de país de destino también rige de manera fundamental, hay supuestos en los que, por razones de simplificación, el régimen aplicable se basa en el principio de país de origen. Así, por ejemplo, cuando un consumidor final de otro Estado miembro adquiere un bien en territorio español, a menos que se aplique el régimen de ventas a distancia, la entrega está gravada por el IVA español, aunque el bien vaya a ser consumido fuera de territorio español.

³ La única salvedad se encuentra en la posibilidad de que las Haciendas forales establezcan sus propios modelos de declaración y plazos de ingreso que, en todo caso, se encuentran sujetos a ciertas limitaciones. Así, según el art. 26 de la Ley 12/2002, «...las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado».

⁴ Tradicionalmente la realización del principio de país de destino se ha basado en los denominados «ajustes fiscales en frontera». Cuando las mercancías abandonan el territorio nacional, el Estado exportador neutraliza la carga tributaria a través de una exención condicionada a la salida o de la devolución del impuesto en frontera, con lo que garantiza que los bienes abandonan su territorio libres de impuestos. El Estado importador, por su parte, aprovecha que las mercancías atraviesan la frontera para exigir un gravamen compensatorio, con la finalidad de garantizar la neutralidad fiscal con los que bienes son objeto de las entregas interiores.

⁵ En consonancia con la competencia exclusiva del Estado, las Diputaciones Forales no están legitimadas para contestar a consultas en materia de IVA a la importación, como ha puesto de relieve la sentencia del Tribunal Supremo núm. 1236/2016, de 31 de mayo de 2016, dictada en el recurso n.º 2541/2015.

A la vista de las referencias anteriores, resulta sorprendente y criticable que las normas vascas reguladoras del IVA⁶, sin excepción y a diferencia de la Ley Foral de Navarra 19/1992, de 30 de diciembre, incluyan la regulación de las importaciones de bienes. Más allá de la competencia formal que el Concierto genéricamente atribuye al legislador foral en materia de IVA, la inclusión en las normas forales de una materia que es competencia exclusiva del Estado, no solo carece de toda virtualidad jurídica sino que, además, no contribuye a una correcta percepción del reparto de competencias que establece el Concierto.

Las referencias no son mucho mayores en el caso de las exportaciones. El artículo 29 del Concierto, relativo a la gestión e inspección del IVA, se refiere de manera genérica a «las entregas de bienes (...) exentas que originan el derecho de deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos». Tras esta mención figuran, entre otras, las entregas de bienes destinados a la exportación y situaciones similares. A diferencia de las importaciones, el tratamiento de las exportaciones se canaliza fundamentalmente a través del régimen aplicable a las operaciones interiores. En este sentido, sobre la base del habitual impuesto indirecto se establecen una serie de exenciones que son lo más característico del tratamiento de estas operaciones (arts. 21, 22, 23 y 24 LIVA).

Teniendo en cuenta las dos circunstancias que acabamos de indicar, la competencia exclusiva del Estado en materia de importaciones y el hecho de que la normativa foral reguladora del IVA ha de ser idéntica a la de régimen común, por razones de simplificación basaremos las referencias normativas de este trabajo en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

2. PROBLEMAS ACTUALES Y PERSPECTIVAS DE FUTURO EN LAS IMPORTACIONES DE BIENES

2.1. La competencia del Estado sobre el IVA de la importación

El artículo sexto de la Ley 12/1981, de 13 de mayo Ley 12/1981, de 13 de mayo, que regulaba el Concierto anterior a la adhesión de España a la Unión Europea, incluía entre las competencias exclusivas del Estado, «la regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran la Renta de Aduanas, los que se recaudan a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes». Dentro de la Renta de Aduanas figuraba el Impuesto sobre la Compensación de Gravámenes Interiores, regulado por el Decreto 2169/1964, de 9 de julio, antecedente del IVA sobre las importaciones. Dicho gravamen fue derogado por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, por la que se introdujo el IVA en el sistema tributario español. No obstante, la redacción del Concierto Económico se mantuvo hasta que la Ley 38/1997, de 4 de agosto, introdujo una redacción similar a la que hoy figura en el artículo 5 primera de la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

⁶ En orden cronológico, Guipúzcoa: Decreto Foral 102/1992, de 29 diciembre; Álava: Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 enero; Vizcaya: Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre.

El IVA que grava las importaciones es una modalidad totalmente diferente del habitual impuesto indirecto (art. 17 LIVA). Es un tributo normalmente gestionado por las autoridades aduaneras, cuyo régimen jurídico está muy influido por el derecho arancelario y que no lleva aparejada la repercusión de la carga tributaria a un tercero⁷. La competencia exclusiva del Estado se proyecta fundamentalmente sobre dos situaciones (art. 18 LIVA), sin perjuicio de las operaciones asimiladas a las que nos referiremos más adelante (art. 19 LIVA)⁸.

En primer lugar, es importación la entrada en territorio español de bienes que no están en libre práctica (art. 18.Uno.Primeros LIVA), es decir, bienes procedentes de países y territorios que no forman parte de la Unión Europea que, por este motivo, no pueden ser introducidos, utilizados, consumidos ni vendidos en la UE sin antes haber cumplimentado los trámites aduaneros y satisfecho, en su caso, los derechos arancelarios. En segundo lugar, también es importación la entrada de bienes procedentes de territorios que, si bien forman parte de los Estados miembros de la UE, están excluidos de la armonización de los impuestos sobre el consumo [Canarias y los demás lugares referidos en el art. 3.Dos.1.º b) LIVA]. En definitiva, no es una importación en sentido estricto, desde el punto de vista del derecho aduanero, pero sí a efectos fiscales, ante la necesidad de regularizar la situación de unos bienes que acceden al territorio de aplicación del IVA armonizado (art. 18.Uno.Segundo LIVA).

No existe importación, en cambio, cuando desde el momento de su entrada en el territorio de aplicación del IVA, las mercancías procedentes de países o territorios terceros se colocan en las áreas exentas que establece el artículo 23 LIVA (zonas francas, depósitos francos y plataformas de exploración o de explotación situadas en el mar territorial) o se vinculan a los regímenes comprendidos en el artículo 24 LIVA (perfeccionamiento activo, importación temporal con exención total de derechos de importación, tránsito externo, entre otros), con la excepción del régimen de depósito distinto del aduanero⁹. Pese a que a veces así se ha defendido, no estamos ante un mero diferimiento del momento del devengo, ya que puede que la importación nunca llegue a producirse, bien porque el

⁷ Cuestión diferente es que si el importador es un empresario o profesional que posteriormente entrega el bien importado a un tercero, realizará una nueva operación sujeta que sí conllevará el deber de repercutir, no por razón de la importación sino de la entrega.

⁸ Si nos fijamos exclusivamente en el hecho imponible, cabe apreciar las siguientes diferencias. Primero, se grava el mero hecho físico de la entrada de los bienes en territorio español, sin necesidad de que exista un hecho relacional entre dos sujetos, como ocurre en las entregas de bienes o las prestaciones de servicios. Segundo, sólo tiene por objeto los bienes, sin perjuicio de que la contraprestación de los servicios directamente relacionados con las importaciones se integre en la base imponible. Y tercero, puede realizar el hecho imponible cualquier persona o entidad, sin necesidad de que tenga la condición de empresario o profesional.

⁹ Cuando una mercancía despachada a libre práctica se vincula al régimen de depósito distinto del aduanero, la importación está exenta en los términos que establece el artículo 65 LIVA. Si la mercancía es objeto de entrega o de prestación de servicios exenta mientras se encuentra vinculada a dicho régimen, el posterior abandono o ultimación del régimen determinará una operación asimilada a la importación de bienes.

bien sea utilizado en condiciones permitidas por la normativa aduanera, bien porque el abandono del área exenta sea consecuencia de una exportación o de una entrega intracomunitaria o, en fin, porque la ultimación del régimen suspensivo se produzca fuera de territorio español. En este sentido, según el último párrafo del artículo 18 LIVA, «no constituirá importación la salida de las áreas a que se refiere el artículo 23 o el abandono de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta Ley».

Por último, hay situaciones que, al propio tiempo, constituyen importaciones y entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en territorio español y, por tanto, sujetas al IVA. Para evitar la doble imposición, el artículo 66 LIVA establece la exención de: 1.º las importaciones de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultima en territorio español, siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados (art. 68.Dos.2.º LIVA); 2.º las importaciones temporales de bienes con exención parcial de los derechos de importación, cuando son cedidos por su propietario por medio de arrendamiento sujeto y no exento [art. 69, apartado Dos, letra j) LIVA]; 3.º las importaciones de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la UE o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, con independencia del lugar en el que deban considerarse efectuadas las entregas de dichos bienes¹⁰. En todos los supuestos referidos, pese a que el IVA no grava la importación sino la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios, la competencia del Estado no resulta afectada, puesto que los puntos de conexión que establece el Concierto no atribuyen la competencia para exaccionar el IVA a las Diputaciones forales [cfr. art. 28.Uno.A) Ley 12/2002].

2.2. La competencia de las Diputaciones Forales sobre los bienes importados

El Concierto establece la competencia exclusiva del Estado en materia de importaciones, no obstante, hay situaciones en las que las Diputaciones Forales pueden ingresar el IVA correspondiente a la entrada de bienes que en último término proceden de países y territorios terceros. Es el caso de las mercancías que llegan a territorio vasco tras haber sido importadas a través de un Estado miembro de la UE distinto de España.

Dentro de las reglas relativas al lugar de realización de las entregas de bienes, el artículo 33.2 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, establece

¹⁰ La exención resulta igualmente aplicable a las importaciones de gas natural realizadas a través de buques que lo transporten para su introducción en una red de distribución del mismo en una red previa de gaseoductos.

que «cuando los bienes entregados son expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero e importados por el proveedor en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, se considerará que han sido expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación». En estos casos la operación se canaliza a través del régimen de las entregas y adquisiciones intracomunitarias, de manera que la importación está exenta [art. 143.1 d) Directiva 2006/112/CE], la entrega intracomunitaria está exenta en el Estado miembro de inicio de la expedición y transporte (art. 138 2006/112/CE) y la adquisición intracomunitaria se grava en España en cuanto lugar de llegada de los bienes (arts. 13.1.^a y 71 LIVA), siempre que se cumplan los requisitos correspondientes.

A diferencia de lo que ocurre con las importaciones, el Concierto establece una serie de reglas que atribuyen la competencia a las Diputaciones Forales en relación con las adquisiciones intracomunitarias (fundamentalmente, los apartados cuatro, cinco y seis del artículo 27 Ley 12/2002). Remitimos al capítulo de esta obra en el que se aborda el tratamiento de las operaciones intracomunitarias en el marco del Concierto.

2.3. El nuevo régimen de las ventas a distancia de bienes importados: menos importaciones, pero igual competencia del Estado

Las últimas modificaciones que se han introducido en la estructura armonizada del IVA han sido fruto de la Directiva (UE) 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre, cuyos efectos en este punto se encuentran diferidos a 1 de enero de 2021⁽¹¹⁾. No vamos a exponer todas las novedades en este trabajo, pero sí aquellos aspectos relacionados con las importaciones que afectan a la futura aplicación del Concierto Económico.

El desarrollo del comercio electrónico ha supuesto en los últimos años la llegada de un número ingente de pequeños envíos a las fronteras de la UE¹², al amparo de la exención creada por el Título IV de la Directiva 2009/132/CE, del Consejo, de 19 de octubre, para importaciones de bienes cuyo valor global no excede de 22 euros (art. 34 LIVA)¹³.

¹¹ La fecha límite para la transposición de la Directiva al ordenamiento interno es el 31 de diciembre de 2020.

¹² Desde una perspectiva más general, la OCDE ha identificado esta situación como uno de los principales problemas que la economía digital ha creado en relación con el IVA, según el Informe de la Acción 1 del Plan BEPS. Véase OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris, pág. 120 ss.

¹³ La exención del artículo 34 LIVA no se aplica a los productos alcohólicos (comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel Aduanero), los perfumes y aguas de colonia y el tabaco en rama o manufacturado. No cabe confundir la exención que nos ocupa con la prevista en el artículo 36 LIVA para las importaciones de pequeños envíos sin carácter comercial entre particulares, cuyo fundamento se encuen-

Además de la pérdida de recaudación, el problema fundamental es que, en las circunstancias actuales, la existencia de esta medida distorsiona la competencia entre los proveedores nacionales, comunitarios y de países terceros, e induce a la deslocalización de las entregas interiores y de las ventas a distancia intracomunitarias¹⁴.

La Comisión Europea, a través de la comunicación «Una Estrategia para el Mercado Digital de Europa», de mayo de 2015⁽¹⁵⁾, y la comunicación «Un Plan de Acción sobre el IVA: Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE-Es hora de decidir», de mayo de 2016⁽¹⁶⁾, confirió máxima prioridad a la eliminación de los obstáculos al comercio electrónico transfronterizo causados por obligaciones gravosas en materia de IVA, así como por una inherente falta de neutralidad que perjudica a las empresas de la UE. Dentro de este contexto, la Directiva 2017/2455/CE crea un sistema dirigido a garantizar la recaudación correspondiente a los bienes importados de escaso valor, al tiempo que evita que sean las autoridades aduaneras quienes gestionen el gravamen¹⁷.

tra en la Directiva 2006/79/CE, del Consejo, de 5 de octubre, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países (DO L 285, de 17.10.2006, p. 15).

¹⁴ En la actualidad, las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros son objeto de un régimen que, según las circunstancias, oscila entre el gravamen de las importaciones, las entregas interiores y las adquisiciones intracomunitarias (y operaciones asimiladas).

En primer lugar, tratándose de bienes cuyo lugar de llegada se encuentra en el propio Estado miembro de importación, en principio la entrega no está sujeta (el lugar de inicio de la expedición o transporte no está situado en el territorio de aplicación del IVA) y, en su caso, se grava la importación. No obstante, cuando el importador es el propio proveedor, la entrega sí está sujeta (art. 68.Dos.1.º LIVA), en cuyo caso el proveedor está obligado a satisfacer el IVA a la importación y posteriormente, al realizar la entrega gravada, estará nuevamente obligado, salvo que opere la inversión del sujeto pasivo (art. 84.Uno.2.º LIVA). Del IVA devengado por la entrega puede deducir el IVA correspondiente a la importación y, en otro caso, podrá solicitar la devolución de las cuotas desembolsadas.

En segundo lugar, cuando el lugar de llegada de los bienes que son importados por el propio proveedor se encuentra en un Estado miembro distinto al de importación, los bienes se consideran expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación (art. 33.2 Directiva 2006/112/CE), lo que hace que su tratamiento se canalice a través de: a) las reglas de localización de las ventas a distancia intracomunitarias (arts. 68.Tres y Cuatro LIVA), lo que implica que la entrega normalmente se grava en el Estado miembro de llegada de los bienes; o b) las entregas/adquisiciones intracomunitarias de bienes, en cuyo caso la adquisición también resulta normalmente gravada en el Estado miembro de llegada, mientras que la entrega está exenta en el Estado miembro de salida (además la importación está exenta en virtud del art. 27.12.º LIVA). Centrándonos ahora en las ventas a distancia y dejando las adquisiciones intracomunitarias para otra ocasión, el proveedor se encuentra con que debe identificarse y cumplir las obligaciones tributarias de los distintos Estados miembros donde se produce la llegada de los bienes, lo que dificulta el cumplimiento, incrementa los costes y, en último término, se convierte en un obstáculo para el comercio internacional.

¹⁵ COM (2015) 192 final.

¹⁶ COM (2016) 148 final.

¹⁷ Según la Propuesta de Directiva de Consejo COM (2016) 757 final, existen esencialmente tres motivos para la actuación. En primer lugar, la complejidad de las obligaciones en materia de IVA siempre se ha identificado como una de las principales razones por las que una empresa se abstiene de participar en actividades de comercio electrónico transfronterizo y que, por lo tanto, implica que muchas empresas no puedan acceder al mercado único. Se calcula que los costes de cumplimiento de las obligaciones en ma-

La solución pasa por el gravamen de las entregas de bienes en el Estado miembro de destino, lo que a su vez requiere un sistema que facilite a los proveedores el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los distintos países de la UE. Téngase en cuenta que, con frecuencia, los proveedores son empresarios y profesionales no establecidos en la UE, a los que no cabe exigir el cumplimiento de manera coactiva. Dos son, en definitiva, las claves del nuevo sistema, la localización de las entregas de bienes importados en el Estado miembro de destino y la creación de un mecanismo de ventanilla única.

La tributación de las entregas en el Estado miembro de llegada de los bienes garantiza la neutralidad fiscal en dicha jurisdicción, al tiempo que dispensa a las autoridades aduaneras de la gestión del gravamen. Sin embargo, ello supone que el proveedor que suministra bienes a distintos Estados miembros está expuesto a las obligaciones tributarias de todos ellos, lo que dificulta el cumplimiento, incrementa los costes y, en último término, constituye un obstáculo para el comercio internacional. Para remediar esta situación, la Directiva 2017/2455/CE crea un *mecanismo de ventanilla única*, de carácter opcional, bajo la forma de régimen especial que aparece regulado en la sección 4.^a, capítulo 6, título XII de la Directiva 2006/112/CE. De esta manera, basta con que el proveedor se identifique en un solo Estado miembro y cumpla sus obligaciones conforme a la legislación de ese Estado, sin perjuicio de que declare su cifra de negocios de manera fraccionada e ingrese el correspondiente a cada uno de los Estados miembros.

La articulación del régimen especial se basa en una nueva categoría, las «ventas a distancia de bienes importados de países y territorios terceros» (art. 14.4 Directiva 2006/112/CE), elaborada a partir del régimen de ventas a distancia intracomunitarias que introdujo la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre [cfr. art. 28 ter, letra B]¹⁸.

teria de IVA en relación con cada Estado miembro al que una empresa suministra bienes o servicios alcanza de media los 8.000 € al año, lo que supone un coste importante para las empresas y, en especial, para las pymes. En segundo lugar, el sistema actual no es neutral, puesto que las empresas de la UE se encuentran en una situación de clara desventaja respecto a las que no pertenecen a la Unión, ya que estas últimas pueden efectuar entregas en la UE exentas del IVA de manera legítima o incumpliendo las normas. Dado que los tipos de IVA pueden ascender a cifras de hasta el 27%, en los casos en los que dicho impuesto no es aplicable, existe una distorsión considerable en favor de las empresas no pertenecientes a la UE. En tercer lugar, la complejidad del sistema actual y la exención en vigor aplicable a la importación de pequeños envíos implican que los Estados miembros pierden importantes ingresos fiscales. Se estima que entre el IVA que se deja de percibir y los incumplimientos en los que incurre el comercio electrónico transfronterizo, estas pérdidas alcanzan actualmente los 5.000 millones € al año.

¹⁸ Para que exista una «venta a distancia de bienes importados» es preciso que concurren una serie de condiciones. Primero, que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente situado en un Estado miembro. Segundo, el destinatario sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no tenga la condición de empresario o profesional cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 de la Directiva 2006/112/CE, o cualquier persona que no tenga la condición de empresario o profesional. Y tercero, quedan excluidos los medios de transporte nuevos, los bienes entregados previo montaje o instalación y los bienes usados que se encuentran sometidos al régimen especial de bienes usados.

El régimen sólo se aplica a los bienes cuyo valor intrínseco no excede de 150 euros (a partir de esta cantidad se exige una declaración completa en aduana en el momento de la importación)¹⁹ y está acompañado por dos reglas relativas al lugar de realización de las entregas de bienes que se encuentran inspiradas por el principio de país de destino.

Cuando los bienes son importados a través de un Estado miembro distinto del de llegada, la entrega se entiende realizada en «el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente» [art. 33 b) Directiva 2006/112/CE]. Hasta ahora, el párrafo segundo del artículo 33 de la Directiva 2006/112/CE conducía a una solución similar, en la medida en que permitía canalizar dichas situaciones a través del régimen de las ventas a distancia intracomunitarias, sometidas a los requisitos de este régimen²⁰. A partir de ahora, las ventas a distancia de bienes importados pasan a ser objeto de un régimen propio, desvinculado de las operaciones intracomunitarias. Mayor novedad representa la regla de localización relativa a las entregas de bienes importados a través del propio Estado de llegada [art. 33. c) Directiva 2006/112/CE], que permite la inclusión de dichas entregas en el régimen especial de ventanilla única²¹.

En la medida en que las entregas correspondientes a las ventas a distancia de bienes importados se gravan en el Estado miembro de llegada, para evitar que se produzca doble imposición, las importaciones correspondientes se declaran exentas [art. 143.1 letra c) *bis*) Directiva 2006/112], siempre que se facilite a las autoridades aduaneras del Estado de importación el NIF-IVA específicamente atribuido para el régimen especial²².

El sistema que acabamos de referir indudablemente facilita el cumplimiento, no obstante, su talón de Aquiles continúa siendo que, en caso de proveedores no esta-

¹⁹ El valor intrínseco es el valor de los productos exclusivamente, sin incluir el seguro ni el transporte [Modernización del IVA con vistas al comercio electrónico transfronterizo entre empresas y consumidores-Propuesta de Directiva del Consejo 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, nota 12, COM (2016) 757 final, 1.12.2016].

²⁰ Según el artículo 33.2 de la Directiva 2006/112/CE, los bienes vendidos a distancia que se importan a través de un Estado miembro distinto del de llegada se consideran expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación, con lo que las importaciones se convierten en ventas a distancia intracomunitarias que normalmente tributarán en el Estado miembro de llegada.

²¹ Según la explicación que acompaña a la Propuesta de Directiva, «para que también sea posible acogerse al régimen especial en situaciones en las que el Estado miembro en que se encuentra el adquirente y el Estado miembro de importación coincidan, se añade un... párrafo en el artículo 33... por el que se establece un hecho imponible en ese Estado miembro en el que es posible acogerse al régimen especial», COM (2016) 757 final. Hasta ahora las entregas de bienes cuyo lugar de inicio de la expedición o transporte se encuentra en un país o territorio tercero sólo se entendían realizadas en el TAI cuando el proveedor de los bienes es el propio importador (art. 32 Directiva 2006/112/CE y art. 68. Uno.1.º LIVA).

²² Véase el artículo 369 *octodecies* de la Directiva 2006/112/CE.

blecidos en la UE, las autoridades nacionales no pueden hacer nada para exigir coactivamente su cumplimiento. No sorprende que el diseño se complete o refuerce designando como sujeto pasivo a una serie de intermediarios, a efectos de simplificar y garantizar el ingreso del IVA del país de destino, sin que la gestión recaiga sobre las autoridades aduaneras²³.

Con frecuencia, la venta a distancia de bienes se facilita a través de interfaces electrónicas, mercados o plataformas digitales (p. ej., marketplace). El titular de la interfaz electrónica habitualmente presta una serie de servicios (p. ej., almacenamiento y despacho) a cambio de contraprestación al empresario o profesional que vende los bienes, no obstante, para garantizar el cumplimiento y aligerar la carga administrativa de vendedores, Administraciones nacionales y consumidores, se considera que recibe y entrega los bienes importados cuyo valor no excede de 150 euros, de manera similar al comisionista de venta en nombre propio (art. 8.Dos.6.º LIVA). En estos casos el devengo del IVA se produce conforme a una regla especial, esto es, una vez que se haya aceptado el pago, por tanto, antes que se produzca la importación²⁴.

La consideración del titular de la interfaz digital como sujeto pasivo de las entregas reduce el número de sujetos obligados y garantiza el ingreso del IVA del país de destino. Sólo pueden acogerse al mecanismo de ventanilla única para las ventas a distancia de bienes importados de hasta 150 €, de manera que la acreditación de esta circunstancia permite que la importación esté exenta (art. 143.1.c) *bis* Directiva 2006/112). En caso de que el empresario no se acoja al régimen especial, las entregas de bienes destinadas al propio Estado de importación no estarán sujetas y se gravará la importación, mientras que las entregas de bienes importados a través de otro Estado miembro, se gravarán en el lugar de llegada.

Para aquellos casos en que el proveedor no se acoja al mecanismo de ventanilla única se establece un *régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones* (capítulo 7 del título Directiva 2006/112/CE), que dispensa a las autoridades aduaneras de la gestión en caso de bienes importados cuyo valor no excede de 150 euros. Pueden acogerse a este régimen las personas que presentan las mercancías en la aduana (p. ej., los servicios postales o las empresas de mensajería urgente) por cuenta de la persona a la que van destinadas en el territorio de la Comunidad. La novedad fundamental radica en que quien presenta las mercancías es un mero

²³ El Informe Final de la Acción 1 del Plan BEPS, sobre economía digital, no contiene propiamente una recomendación en este punto, no obstante, su anexo C recoge un informe elaborado por el Grupo de Trabajo n.º 9 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, relativo a la recaudación del IVA en las importaciones de bienes de valor reducido, donde se analizan distintas aproximaciones. El último de los cuatro modelos se refiere a la utilización de intermediarios con presencia en el país de importación (correos, empresas de mensajería, plataformas electrónicas de intermediación. Véase OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges*, *ob. cit.*, pág. 181 ss.

²⁴ Lo mismo ocurre cuando un empresario o profesional, utilizando una interfaz electrónica, facilita el suministro de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad a una persona que no sea empresario o profesional (art. 14 bis Directiva 2006/112).

intermediario del pago realizado por el destinatario que es «el responsable del pago del IVA» (art. 369 *septuagies*, apartado 1, letra a). En ningún caso el intermediario está obligado a desembolsar o a adelantar el IVA, sino que se limita a declarar y a ingresar el IVA exigido a los destinatarios de los bienes²⁵.

Para facilitar esta función y garantizar que el intermediario recauda correctamente el IVA, los Estados miembros pueden disponer que se aplique el tipo impositivo normal en vigor en el Estado miembro de importación. En tal caso, según el preámbulo de la Directiva 2017/2455/CE, «cuando el Estado miembro de importación no establezca la aplicación sistemática de tipos reducidos del IVA con arreglo a este régimen especial, el cliente debe poder optar por el procedimiento de importación habitual para beneficiarse de un posible tipo reducido de IVA». Por tanto, el destinatario puede solicitar la aplicación del tipo reducido, en cuyo caso procederá la presentación de una declaración normal en aduana.

Desde el mecanismo de ventanilla única hasta el régimen especial de declaración e ingreso del IVA a la importación, el legislador comunitario ha tejido una fina malla dirigida a garantizar que los bienes importados son gravados en el Estado miembro de destino, pero sin que la gestión recaiga sobre las autoridades aduaneras. Desde la perspectiva de la futura aplicación del Concierto Económico, esto implica que la competencia exclusiva del Estado se verá reducida *de facto*, y, sin embargo, los ingresos que fluirán a las arcas del Estado se verán presumiblemente aumentados, como consecuencia de la supresión de la exención aplicable a las importaciones de bienes de escaso valor. La modificación no tendrá ningún efecto sobre la competencia de las Diputaciones Forales, puesto que los puntos de conexión del Concierto en principio no le atribuyen la competencia para gravar estas situaciones.

2.4. Las operaciones asimiladas a las importaciones: ¿son competencia exclusiva del Estado?

Uno de los problemas que en los últimos tiempos se ha planteado es si la competencia exclusiva del Estado comprende también las operaciones asimiladas a las importaciones, reguladas en el Capítulo III («importaciones de bienes») del Título I de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Dentro de esta categoría el IVA grava una serie de supuestos que están articulados o relacionados con la aplicación previa de las exenciones previstas en los artículos 22, 23 y 24 LIVA²⁶. La alteración de las condiciones o el

²⁵ Según el artículo 369 *septuagies*, apartado 1, letra b), «la persona que presente las mercancías en aduana en el territorio de la Comunidad recaudará el IVA de la persona a la que vayan destinadas las mercancías y efectuará el pago del impuesto así recaudado». La declaración tiene carácter mensual y ha de comunicarse por vía electrónica. El IVA recaudado se pagará a más tardar al final del mes siguiente a la importación (art. 369 *septuagies* ter, apartados 1 y 2 Directiva 2006/112/CE).

²⁶ BAS SORIA, J.: «Las operaciones asimiladas a las importaciones en el IVA», *Impuestos*, n.º 23-24, 2012, págs. 15 ss.

incumplimiento de los requisitos establecidos no determina que la carga tributaria se exija al sujeto pasivo que en su momento realizó la operación exenta, sino la realización de un nuevo hecho imponible a través del cual se recupera la carga tributaria.

Un primer grupo de supuestos está relacionado con las exenciones de las que se beneficiaron quienes utilizan buques y aeronaves fundamentalmente para la realización de determinadas actividades (art. 19.1.º, 2.º y 3.º LIVA). A través de estos supuestos, el IVA grava: a) el incumplimiento del requisito de afectación a la navegación marítima internacional de los buques que se hubiesen beneficiado de las exenciones previstas en los artículos 22, apartado uno, número 1.º, 26, apartado uno, y 27, número 2.º (art. 19.1.º LIVA)²⁷; b) la no afectación exclusiva al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera de buques cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención (art. 19.2.º LIVA); y c) el incumplimiento de los requisitos que determinan la dedicación esencial a la navegación aérea internacional, no de una aeronave concreta, sino de la propia compañía que realiza actividades comerciales, en relación con las aeronaves cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se declaró exenta, en virtud de los artículos 22, apartado cuatro, 26, apartado uno y 27, número 3 (art. 19.3.º LIVA)²⁸.

Llama la atención que el incumplimiento de las letras b) y c) referidas sólo afecta a las exenciones relacionadas con las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones, mientras que el de la letra a) incluye, además, las prestaciones de servicios, sin que exista razón aparente que justifique esta diferencia²⁹. Al margen de ello, el sujeto que ahora resulta obligado frente a la Administración no tiene por qué coincidir con el que en su momento realizó la operación exenta. Por lo demás, la base imponible está integrada por «la contraprestación de todas las operaciones relativas a los

²⁷ La exención encuentra fundamento, primero, en el hecho de que se trata de actividades móviles que, en buena medida, se realizan fuera del territorio de aplicación del IVA. Además, tratándose de actividades de comercio exterior, el transporte y, en general, los servicios relacionados con las exportaciones están exentos (art. 21.5.º LIVA), al tiempo que los relacionados con las importaciones ya se incluyen en la base imponible de éstas [art. 83.Uno.b) LIVA]. Por su parte, los transportes internacionales de pasajeros y sus equipajes, por vía marítima y aérea, están exentos (art. 22.Trece LIVA). En último término no cabe ignorar la necesidad de situar los fletes en competencia en el ámbito internacional. En un sentido similar, JUAN, J. L. DE, LÓPEZ IRANZO, F., ZURDO, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1985, pág. 89.

²⁸ De donde se desprende que, si la compañía se dedica esencialmente a la navegación aérea internacional, todas las aeronaves pueden beneficiarse de las exenciones previstas en el artículo 22 LIVA, con independencia de que se utilicen para la navegación internacional o doméstica. En relación con este supuesto de exención, STJUE de 16 de septiembre de 2004, *Cimber Air*, asunto C-382/02.

²⁹ No obstante, tratándose de operaciones de reparación o mantenimiento del buque o la aeronave, salvo los casos previstos en los artículos 22.Uno.Segundo.b) y 22.Cuatro.Segundo.b) LIVA, el cumplimiento del requisito de la afectación del buque o de la dedicación de la compañía aérea a la navegación internacional se determina en el momento de su realización, lo que conducirá a la aplicación o no de la exención del artículo 22 LIVA en este momento, sin que posteriormente pueda producirse una operación asimilada a la importación.

correspondientes medios de transporte, efectuadas con anterioridad a estas importaciones, que se hubiesen beneficiado del impuesto» (art. 83.Dos.2.º LIVA), lo que permite la recuperación de las cantidades que en su momento dejaron de ingresarse por efecto de las exenciones del artículo 22 LIVA.

Otras operaciones asimiladas a las importaciones se caracterizan, no por un incumplimiento, pero sí por un decaimiento de las circunstancias que justifican la exención. Esto ocurre por ejemplo, cuando un sujeto que se benefició de una franquicia o exención al amparo de los regímenes diplomático, consular o de los organismos internacionales (art. 22.Ocho a Diez LIVA), posteriormente entrega el bien a un tercero que no tiene derecho a la exención (art. 19.4.º LIVA). Puesto que la finalidad es evitar que el consumo interno no resulte gravado, el IVA se exige con independencia del carácter oneroso o gratuito de la entrega, así como de que el transmitente tenga o no la condición de empresario o profesional. El obligado frente a la Administración es el nuevo adquirente, con independencia de que tenga o no la condición de empresario o profesional³⁰. No existe operación asimilada a la importación, sin embargo, cuando el adquirente expide o transporta inmediata o definitivamente los bienes fuera del territorio de la UE.

Más complejos y, sin duda, más relevantes, son los supuestos previstos en el artículo 19.5.º LIVA, los cuales no se encuentran referidos ni articulados con las operaciones asimiladas a las exportaciones del artículo 22 LIVA, sino con los regímenes de exención previstos en los artículos 23 (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos) y 24 (regímenes aduaneros y fiscales) LIVA³¹. Más concretamente, el IVA grava: a) la salida de una zona franca, depósito franco, depósito temporal, o de una plataforma de exploración o de investigación situada en el mar territorial, de bienes cuya entrada o conducción a dichos lugares previamente fue objeto de una entrega o adquisición intracomunitaria exenta al amparo del artículo 23 LIVA; b) el abandono de regímenes aduaneros y fiscales de carácter suspensivo (perfeccionamiento activo, depósito aduanero, depósito distinto del aduanero, importación temporal con exención total, tránsito externo o tránsito comunitario interno), cuando previamente, con ocasión de su vinculación a dichos regímenes, los bienes fueron igualmente objeto de entregas y adquisiciones intracomunitarias exentas (art. 24 LIVA); y c) la salida de las áreas y el abandono de los regímenes mencionados de bienes que, mientras se en-

³⁰ El sujeto obligado frente a la Administración es el propio transmitente en caso de que incumpla el deber de comunicar a la Administración la realización de la entrega, según el artículo 8.4 del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre. El hecho de no haber comunicado la entrega determina la ineficacia de la franquicia o exención originaria, con liquidación e ingreso a cargo de los beneficiarios, de los derechos o impuestos correspondientes al momento en que se efectuaron las previas entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones exentas.

³¹ La sistemática de la norma refleja lo dispuesto en el derogado Reglamento (CEE) n.º 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992, que, dentro de los *destinos aduaneros*, distinguía entre la introducción de las mercancías en una zona franca o depósito franco y su inclusión en un régimen aduanero.

contraban en dichas situaciones, fueron objeto de entregas y prestaciones de servicios exentas en virtud de los artículos 23 y 24 LIVA³².

Para determinar el ámbito de aplicación del gravamen es preciso tener en cuenta dos aspectos. Primero, de manera similar a lo que ocurre con las importaciones de bienes en sentido estricto, no es operación asimilada la salida de las áreas exentas del artículo 23 LIVA o el abandono de los regímenes suspensivos del artículo 24, cuando determina una entrega de bienes destinados a la exportación (art. 21 LIVA), una operación asimilada a la exportación (art. 22 LIVA) o una entrega intracomunitaria de bienes (art. 25 LIVA). Puesto que el bien no va a ser consumido ni utilizado en territorio español, carece de sentido gravar la salida o el abandono de régimen suspensivo cuando es consecuencia de una entrega exenta que permite la recuperación del IVA desembolsado. Segundo, hay determinados bienes a los que la ley expresamente excluye del régimen de las operaciones asimiladas a las importaciones³³. La salida o el abandono da lugar a una liquidación del IVA de acuerdo con lo dispuesto en el apartado sexto del anexo LIVA.

Aunque no queremos extendernos demasiado en este punto, el hecho de que los regímenes aduaneros de carácter suspensivo estén reservados a las mercancías que no están en libre práctica sometidas al pago de derechos de importación ha conducido, por razones de neutralidad, a la creación de unos regímenes fiscales similares para aquellos bienes que, por su origen comunitario, no pueden acogerse a los regímenes aduaneros (perfeccionamiento activo e importación temporal con exención total). Dentro de este contexto cabe hacer una mención particular al régimen de depósito distinto del aduanero (en adelante, DDA), definido y regulado en el Anexo V de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, cuyo funcionamiento ilustra muy bien la razón de ser de estos regímenes³⁴.

Están exentas las entregas de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes destinados a ser vinculados al DDA (art. 24 LIVA)³⁵. Por su parte, las mercancías

³² El artículo 24 LIVA contiene algunas referencias que no se corresponden con lo dispuesto en el Código Aduanero de la Unión (CAU) aprobado por el Reglamento (UE) n.º 952/2013, de 9 de octubre, por lo que sería conveniente una actualización en este punto. Desde 1 de enero de 2016, además de los despachos a la libre práctica y a la exportación, hay cuatro «regímenes especiales»: tránsito (externo e interno), depósito (depósitos aduaneros y zonas francas), destino (importación temporal y destino final) y transformación (perfeccionamiento activo y pasivo). Han desaparecido, por tanto, los depósitos francos y el régimen de transformación en aduana, a los que, sin embargo, la normativa de IVA continúa refiriéndose.

³³ Estaño (código NC 8001), cobre (códigos NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801), indio (códigos NC ex 811292 y ex 811299), plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (códigos NC 71101100, 71102100 y 71103100).

³⁴ Véase también la Resolución de 10 de enero de 1994, de la Dirección General de Tributos, correspondiente a la tributación por el IVA de las operaciones relativas al régimen de depósitos distintos de los aduaneros (BOE núm. 12, de 14 de enero de 1994).

³⁵ Según la Resolución del TEAC de 19 de septiembre de 2013, «en el caso de las importaciones se produce una exención condicionada a que los bienes sigan vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero. El incumplimiento de la condición determina su desaparición y el hecho imponible recobra sus

importadas que se destinan a un DDA son objeto de un despacho a libre práctica que se beneficia de la exención del IVA en los supuestos previstos en el artículo 65 LIVA³⁶. Mientras los bienes están vinculados al régimen fiscal, con independencia de su origen, las entregas y prestaciones de servicios también están exentas [art. 24.Uno.1.º d) LIVA]. Por tanto, desde que los bienes se vinculan al almacén fiscal hasta el momento en que lo abandonan, la aplicación del IVA se encuentra suspendida, siempre que no se produzca un incumplimiento de la legislación aplicable, lo que favorece la realización de prestaciones de servicios (p. ej., manipulaciones, controles, revisiones) y las entregas de bienes mientras éstos se encuentran de los almacenes fiscales, sin que el adquirente o el destinatario tenga que desembolsar el IVA ni, por ende, soportar el correspondiente efecto financiero.

Con carácter general, el IVA se devenga cuando las mercancías abandonan el DDA, a través del régimen de operaciones asimiladas a las importaciones (art. 77.Uno párr. 2.º LIVA). No obstante, si los bienes despachados a libre práctica no han sido objeto de entregas ni de prestaciones de servicios mientras estaban vinculados al régimen suspensivo, entonces el abandono no constituye una operación asimilada, sino una importación en sentido estricto (art. 77.Uno LIVA)³⁷. Pese a que la ley no establece nada al respecto, entendemos que esto será así siempre y cuando el despacho a libre práctica se hubiese beneficiado de la exención del artículo 65 LIVA, pero no cuando las mercancías hayan tributado con la presentación del DUA a la importación.

Dentro del Concierto Económico, la cuestión de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes ha sido examinada por el TSJ del País Vasco en su sentencia núm. 596/2008, de 15 de septiembre, relativa al abandono del régimen DDA. La controversia surgió a raíz de la actuación de una serie de contribuyentes con residencia fiscal en Álava, dedicados a la elaboración de vino en sus bodegas, que realizaron operaciones de salida a consumo de vino y liquidaron el IVA correspondiente a las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes ante la Diputación Foral de Álava. La Administración del Estado se dirigió contra estos contribuyentes, al entender que el gravamen de estas situaciones era competencia exclusiva del Estado.

efectos: se trata, por tanto, de un verdadero régimen suspensivo. Mientras que en el caso de las entregas de bienes y adquisiciones intracomunitarias se ha dado una configuración jurídica distinta, puesto que se ha establecido una exención plena e incondicionada de las entregas de bienes destinados al régimen de depósito distinto del aduanero, lo que ha obligado a convertir la desvinculación en un hecho imponible nuevo y distinto del inicialmente realizado, que ha sido asimilado a las importaciones».

³⁶ Originalmente todos los bienes importados podían beneficiarse de la exención con ocasión de su vinculación al DDA. Sin embargo, a partir de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor a partir de 1 de enero de 2016, el ámbito de la exención se ha reducido a las categorías previstas en el artículo 65 LIVA.

³⁷ Para la Resolución del TEAC de 19 de septiembre de 2013, «el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero constituye el hecho imponible importación del artículo 18 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en aquellos supuestos en que los bienes son vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero como consecuencia de un despacho a libre práctica de una mercancía procedente de un tercer país, siempre que no existan entregas o prestaciones de servicios exentas con respecto a dicha mercancía entre la fecha de vinculación y su abandono del régimen».

El TSJ confirma la pretensión del Estado y, frente al planteamiento de la Diputación Foral, que consideraba que los tributos suspendidos y posteriormente liquidados gravaban operaciones interiores y, por tanto, pertenecían al sistema tributario foral, considera que «...cuando el artículo 5.º del vigente Concierto reserva en exclusiva al Estado la gestión de los gravámenes a la importación en los II.EE y en el IVA se está remitiendo, respecto de este último, al Capítulo III del Título I de la Ley de 28 de diciembre de 1992, que comprende los artículos 17 a 19, con las importaciones de bienes propiamente dichas y las operaciones asimiladas a ellas. Y que esto es así lo refrenda el examen de las demás partes del Concierto que se refiere a la gestión foral del tributo que se concierta —artículos 26 a 29—, donde se distribuye la competencia exactora en función de puntos de conexión referidos al lugar de las operaciones y al domicilio, con previsión sobre las operaciones de tráfico intracomunitario de bienes y significativo silencio sobre la determinación de tales puntos en cuanto a las operaciones asimiladas a la importación»³⁸. La conclusión del órgano judicial resulta avalada por el hecho de que el Acta de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de 6 de marzo de 2002, preveía la creación de un Grupo de Trabajo sobre el IVA de las operaciones asimiladas a la importación para analizar la concertación del tributo en estos casos, lo que, como es evidente, revela su ausencia del Concierto entonces —y ahora— vigente.

Además de los argumentos ya referidos, cabe apuntar otros. Ante todo, la propia denominación e idiosincrasia de la categoría inducen a considerar que se trata de una realidad diferente de las importaciones. Desde una perspectiva más general, sin embargo, si dentro del Concierto el tratamiento de las operaciones asimiladas se reconduce al de las operaciones a las que se asimilan, de la misma manera que los puntos de conexión previstos para las entregas de bienes o las prestaciones de servicios se aplican a las correspondientes operaciones asimiladas (arts. 9 y 11 LIVA), las operaciones asimiladas a las importaciones deberían integrar la competencia exclusiva del Estado. Además, a favor del planteamiento del TSJ del País Vasco, cabe añadir que, en materia de sujetos pasivos de las importaciones, el artículo 86.Dos LIVA considera «importadores» a «los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes a que se refiere el artículo 19 de esta Ley», es decir; a los sujetos que realizan las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes.

Las operaciones asimiladas a las exportaciones son una modalidad de gravamen que no tiene entidad propia o, si se prefiere, una fórmula técnica dirigida a restablecer o recuperar el IVA en situaciones en las que la imposición de las entregas, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias e importaciones ha sido condicionada o diferida en el tiempo. Es una solución alternativa a la exención condicionada, que viene impuesta por la naturaleza indirecta del IVA, ante la necesidad de liberar al empresario o profesional que realizó la entrega del bien o la prestación

³⁸ Según indica el TSJ, la fundamentación del fallo se extrae de la STSJ del País Vasco de 19 de junio de 2006, dictada en el recurso núm. 1394/04.

de servicios exenta, de cuya actuación ulterior no depende el mantenimiento de la exención. Otras soluciones tienen el inconveniente de la complejidad, puesto que obligan a una trazabilidad entre las operaciones exentas, que pueden ser de naturaleza muy diversa, y las operaciones asimiladas a las importaciones. Piénsese, por ejemplo, que, como ya hemos referido, mientras las mercancías importadas están en régimen suspensivo (p. ej., perfeccionamiento activo o depósito) pueden ser objeto de diversas entregas y prestaciones de servicios.

La finalidad de las operaciones asimiladas a las importaciones es restaurar la neutralidad fiscal del IVA y gravar el consumo interno y esto se logra con independencia de que la competencia para la exacción corresponda a una u otra Administración. Además, el Concierto contiene una fórmula de «ajuste a consumo en el IVA» (art. 53 Ley 12/2002) que garantiza que los ingresos que finalmente percibirá la Administración foral no van a resultar perjudicados por la distribución previa de las competencias de exacción. Puesto que el Concierto omite toda referencia a estas situaciones, que no son otra cosa que la reversión del régimen de IVA aplicable a las exportaciones o asimilados, entendemos que la competencia sobre las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes corresponde al Estado.

2.5. El problema del diferimiento del IVA de la importación

Otro problema que plantea el IVA de las importaciones dentro del sistema de Concierto se refiere al régimen de diferimiento que establece el artículo 167.2 LIVA y desarrollado en el artículo 74 RIVA.

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, introdujo la posibilidad de que determinados sujetos pasivos, en la forma que se determinase reglamentariamente, pudiesen diferir el ingreso del IVA a la importación hasta el momento de presentar la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que recibiesen el documento en el que constase la liquidación practicada por la Administración³⁹. El artículo 74 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se regula el Reglamento del IVA, tras la modificación operada por el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, dispuso que sólo podían acogerse a este régimen los operadores que tributasen a la Administración del Estado y tuviesen un periodo de liquidación mensual según el artículo 71.3 RIVA⁴⁰.

³⁹ CORDERO GONZÁLEZ, E. M.^a: «El IVA diferido a la importación. Ayudas de Estado y principio de igualdad», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2015, págs. 91 a 114. La opción por el régimen de diferimiento debe ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

⁴⁰ El artículo 71.3 RIVA ciñe el régimen opcional de diferimiento a los sujetos pasivos con un volumen de operaciones superior a 6 millones de euros el año anterior o que hubiesen adquirido la totalidad o parte del patrimonio empresarial, cuando la suma de su volumen de operaciones y la del transmitente el año anterior hubiese excedido de la cifra referida.

De esta manera, tratándose de empresarios y profesionales que tributan a ambas Administraciones, la cuota liquidada por Aduanas debía incluirse íntegramente en la declaración-liquidación periódica presentada a la Administración del Estado, mientras que quienes tributaban exclusivamente a la Administración foral quedaban excluidos y debían satisfacer el IVA en el momento de la importación.

El régimen de diferimiento comporta una clara ventaja financiera para los sujetos pasivos que tributan a la Administración del Estado, sin que la diferencia de tratamiento que establece el RD 1073/2014 tenga cobertura legal. De ahí que la STS 418/2016, de 9 de febrero, anulase el inciso reglamentario «...y siempre que tribute en la Administración del Estado», en el entendimiento de que constituye una clara discriminación, sin entrar a examinar otra de las objeciones que se habían planteado contra esta medida, a saber, la consideración como ayuda de Estado prohibida por el artículo 107 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea⁴¹.

A raíz del pronunciamiento del TS, el Reglamento del IVA fue modificado por el Real Decreto 1075/2017, de 30 de diciembre. El régimen de diferimiento se mantiene para los sujetos que tributan a la Administración del Estado, ya sea con carácter exclusivo o compartido con la Administración Foral. La novedad estriba en que los sujetos pasivos que tributan solo a la Administración foral pueden optar por incluir la totalidad de las cuotas devengadas con ocasión de la importación en una declaración-liquidación que han de presentar ante la Administración del Estado, según el modelo, lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda⁴². La opción debe ejercerse a través de la declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, modelo 036, según lo dispuesto en la Orden HFP/1307/2017, de 29 de diciembre⁴³.

La solución constituye una mejora respecto al tratamiento anterior, pero no corrige el problema de fondo creado por el artículo 167.2 LIVA, que no estriba tanto en el diferimiento del ingreso, como en el hecho de que los sujetos pasivos que tributan a la Administración del Estado no realizan desembolso alguno, a menos que se encuentren en régimen de prorrata, puesto que en la misma declaración en la que incluyen di-

⁴¹ Posteriormente la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao presentó una petición de aclaración y un incidente de nulidad que, sin embargo, fueron desestimados por el TS (autos de 7 de marzo y 20 de abril de 2016).

⁴² Con carácter general, la opción por el régimen de diferimiento ha de ejercerse durante el mes de noviembre del año anterior al que debe surtir efecto. Para que los sujetos que tributan exclusivamente a la Administración foral pudieran acogerse a este régimen para 2018, la disposición transitoria única del RD 1075/2017, de 30 de diciembre, estableció la posibilidad de que pudieran ejercer la opción hasta el 15 de enero de 2018 para las cuotas liquidadas por las Aduanas correspondientes al mes de febrero y siguientes.

⁴³ Respecto al lugar, forma y plazos, véase la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificado de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

chas cuantías deducen su importe, con lo que evitan el efecto financiero. No parece que el problema tenga una fácil solución a la luz de la actual distribución de competencias entre la Administración foral y del Estado.

3. EXACCIÓN DEL IVA Y EXPORTACIONES DE BIENES: UNA CUESTIÓN DE VALOR AÑADIDO EN EL PAÍS VASCO

3.1. Domicilio fiscal v. Puntos de conexión reales

El Concierto Económico no se refiere de manera expresa a la exacción del IVA en las exportaciones⁴⁴. Conviene precisar, en todo caso, que la mera salida de bienes del territorio de aplicación del IVA es una conducta que, a diferencia de las importaciones, no está sujeta al impuesto. Lo que sí está sujeto son las entregas de bienes realizadas en territorio español por empresarios o profesionales en ejercicio de su actividad (art. 4 LIVA). Cuando dichas entregas tienen por objeto un bien destinado a la exportación, el sujeto pasivo realiza una operación exenta con derecho de deducción, lo que garantiza que los bienes exportados abandonan el territorio español totalmente libres del IVA⁴⁵. De donde se desprende que la competencia para la exacción del IVA en estos supuestos se canaliza a través del régimen genérico de puntos de conexión que establecen los artículos 27 y 28 de la Ley 12/2002.

Con carácter general, el Concierto ha trasladado al IVA la solución acuñada en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, lo que inicialmente revela que el gravamen es concebido, no como un impuesto sobre el consumo, sino como un impuesto sobre la cifra de negocios, sin perjuicio de que posteriormente la recaudación se ajuste a través de la fórmula que establece el artículo 53 de la Ley 12/2002. Ello implica que, en la medida en que dicha fórmula esté correctamente determinada, el País Vasco terminará percibiendo los ingresos por IVA que corresponden a su índice de consumo territorial y que las diferencias en torno a las competencias de exacción no se traducen más que en un efecto financiero de carácter transitorio, sin que ello suponga negar ni minimizar la importancia que puede tener este aspecto.

Dos son fundamentalmente los regímenes de atribución de la competencia para la exacción del IVA a las instituciones forales. En primer lugar, tratándose de *microempresas y pequeñas empresas*, es decir, sujetos pasivos cuya cifra de negocio el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros, la exacción se basa en el domicilio fiscal en el País Vasco (o, si se trata de un establecimiento permanente, de que

⁴⁴ Como ya hemos indicado, sólo el artículo 29 de la Ley 12/2002 hace una referencia genérica a las «...entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas con derecho de deducción...».

⁴⁵ Como tendremos ocasión de comprobar más adelante, además de las entregas de bienes destinadas a la exportación, hay una serie de situaciones que no comportan un consumo final en territorio español que reciben el mismo tratamiento: operaciones asimiladas a la exportación (art. 22 LIVA), zonas francas, depósitos francos y otros depósitos (art. 23 LIVA) y regímenes aduaneros y fiscales (art. 24 LIVA).

su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco). En estos casos el Concierto adopta un punto de conexión personal, fundamentalmente por razones de simplificación. Cuando el sujeto tiene su domicilio fiscal en territorio foral, la competencia para la exacción y la devolución de las cuotas soportadas corresponde a la Hacienda foral, con independencia del lugar donde se hayan realizado las entregas de bienes y las prestaciones de servicios⁴⁶.

En el resto de los casos, cuando el año anterior el sujeto pasivo ha tenido una cifra de negocio superior a diez millones de euros, la solución es más compleja puesto que la Administración competente viene determinada por el lugar de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, conforme a los puntos de conexión que establece el artículo 28 del Concierto («lugar de realización de las operaciones»). Si el operador económico ha realizado operaciones en territorio foral y fuera del mismo, estará obligado a fraccionar la cifra de negocio y declarar cada porción ante la Administración correspondiente. A diferencia del régimen anterior, la atribución de la competencia se basa en una serie de puntos de conexión territorial que merece varios comentarios.

Pese a que la terminología que emplea el Concierto se corresponde en sus líneas maestras con la del IVA (arts. 68 ss. LIVA), el contenido de las previsiones no coincide exactamente, lo que tampoco sorprende si tenemos en cuenta la distinta finalidad de ambas normas. Como es sabido, el IVA pretende gravar el consumo en el territorio de aplicación, al tiempo que garantizar la neutralidad entre los operadores económicos, mientras que la finalidad del Concierto es atribuir la competencia para la exacción del IVA a las Diputaciones forales en función de la producción interior bruta (o la generación de valor añadido) en el País Vasco. Desde esta última perspectiva, resulta irrelevante que los bienes producidos o vendidos desde territorio foral estén destinados al mercado español, comunitario o extranjero, lo que no contradice el hecho de que, desde un punto de vista recaudatorio, para la Hacienda foral sea más interesante que las empresas vascas vendan al mercado español. Dicho de otra manera, dejando a un lado el ajuste por consumo del artículo 53 del Concierto, las instituciones forales ingresarán en función del valor añadido en territorio foral solo cuando los bienes se destinen al mercado español⁴⁷.

Fruto del diferente enfoque que acabamos de referir, entre las reglas relativas al lugar de realización del IVA y los puntos de conexión del Concierto, puede ocurrir que las

⁴⁶ Sólo cuando el sujeto pasivo ha soportado cuotas de IVA de otros Estados miembros de la UE, la devolución no corresponderá a la Administración foral, sino al Estado correspondiente, en virtud del régimen que establece el artículo 117 bis LIVA y a través de solicitudes presentadas en la página web de la AEAT.

⁴⁷ También en el caso de ventas a distancia intracomunitarias realizadas desde territorio vasco, por debajo del umbral establecido por el Estado miembro de destino y siempre que el proveedor no haya optado por tributar en dicho Estado. De otra manera, la competencia para la exacción seguiría correspondiendo a la Hacienda vasca pero las entregas no se encuentran sujetas al IVA español, con lo que sólo procedería el reconocimiento del derecho del sujeto pasivo a la recuperación del IVA soportado.

entregas de bienes y prestaciones de servicios no estén sujetas al IVA y, sin embargo, la competencia para la exacción corresponda a las Diputaciones forales (piénsese, p. ej., en la instalación y montaje en Marruecos de unos ascensores fabricados en el País Vasco). En estos casos el valor añadido se habrá generado fundamentalmente en territorio vasco y, por tanto, conforme al Concierto, la competencia para la devolución de las cuotas soportadas es de la Administración foral, al tratarse de entregas que no se consideran realizadas en territorio español. Por el contrario, es posible que una entrega de bienes a la importación se entienda realizada en territorio español, más concretamente en algún lugar del País Vasco, y, sin embargo, la competencia para la exacción no corresponda a la Diputación Foral, sino al Estado. Puede ocurrir incluso que una empresa vasca que, conforme a los puntos de conexión, opere exclusivamente en territorio foral, al realizar la adquisición referida sea objeto de una inversión de sujeto pasivo [art. 84.Uno.2.º a) LIVA] y resulte obligada frente a la Administración del Estado.

Como ya hemos señalado, el Concierto establece dos regímenes alternativos de atribución de la competencia, uno basado en el domicilio fiscal y otro en el lugar de realización de las operaciones sujetas. Ahora bien, en ocasiones dentro de este último apartado también se recurre al domicilio fiscal. Es el caso del artículo 28.Uno.C) de la Ley 12/2002, relativo a las entregas de productos naturales no transformados, es decir, supuestos en los que todo el valor añadido ha sido generado en el País Vasco, con independencia del lugar desde el que se realiza la puesta a disposición. Lo mismo ocurre en el caso de los servicios de transporte y los arrendamientos de medios de transporte, de difícil localización. Por último, el domicilio fiscal también se utiliza como norma de cierre el régimen de atribución de competencia, al igual en el IS, con un ámbito de aplicación incierto⁴⁸.

A continuación vamos a referirnos al contenido de los puntos de conexión territorial con algo más de detenimiento y, de manera particular, a la luz de los supuestos de exportación.

3.2. Análisis de los puntos de conexión y las reglas del lugar de realización del IVA relacionadas con la exportación

Las reglas generales de localización de las entregas de bienes del IVA se basan en el principio de país de origen (arts. 68.Uno y Dos.1.º LIVA), lo que hace que, en principio, exista una coincidencia fundamental con los puntos de conexión del Concierto. Así, las entregas de bienes que no requieren previo transporte o expedición de los bienes para su puesta a disposición, se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA y, por tanto, están sujetas al IVA español, cuando los bienes se ponen a disposición en el mismo (art. 68.Uno LIVA). A su vez, las entregas de bienes muebles corporales que deben ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente se

⁴⁸ Según el artículo 28.Dos Ley 12/2002, «las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo, tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco».

entienden realizadas en el TAI cuando el lugar de inicio de la expedición o transporte se encuentra en dicho territorio (art. 68.Dos.1.º LIVA). Nótese que, desde esta perspectiva, carece de relevancia el lugar donde los bienes serán finalmente consumidos. Para garantizar que el IVA grava el consumo interno, todas las entregas de bienes situados en territorio español están sujetas al IVA, sin perjuicio de que el tratamiento posteriormente resulte matizado a través del régimen de exenciones (art. 21 LIVA).

Los puntos de conexión generales que establece el Concierto Económico coinciden fundamentalmente con la aproximación anterior. Según el artículo 28 de la Ley 12/2002, la competencia para la exacción corresponde a las Diputaciones, en el caso de las entregas de bienes muebles corporales, «...cuando se realice *desde* territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte». Más allá de los matices que pueden anidar en la palabra en cursiva⁴⁹, los puntos de conexión no son más que una concreción del criterio que introducen las reglas de localización del IVA. Ahora bien, dicha concreción es objeto de una serie de excepciones que sí comportan una desviación fundamental respecto de las reglas del IVA y refuerzan la atribución de la competencia a las instituciones forales atendiendo a la generación de valor añadido en territorio vasco. Así:

- a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, ésta se entiende efectuada en el territorio vasco si el último proceso de transformación de los bienes entregados se realizó en dicho territorio. La excepción cobra sentido en el caso de empresas implantadas en territorio común y en territorio foral que manufacturan o transforman en el País Vasco productos que, sin embargo, venden desde territorio común. Si se aplicasen las reglas que hemos examinado anteriormente, la competencia no sería las Diputaciones forales. En este caso la competencia se atribuye en función de la transformación del producto en territorio vasco, prescindiendo del lugar desde el que se produce la puesta a disposición o del lugar de inicio de la expedición o transporte.
- b) Si se trata de entregas que comportan la instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entienden realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. Es decir, si la mayor parte del valor añadido se genera en territorio foral, aunque la instalación se realice en territorio común o fuera del territorio español, la competencia corresponde a la Hacienda Foral. Correlativamente, no se entienden realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con insta-

⁴⁹ El criterio de la puesta a disposición de los bienes desde territorio foral parece concebido en relación con empresas que están implantadas en territorio común y en territorio foral, a efectos de evitar que la competencia para la exacción del IVA pueda depender de la voluntad del sujeto pasivo, en función del lugar donde decida establecer su domicilio fiscal.

lación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación (si excede, entendemos que la competencia corresponderá a la Hacienda foral).

Cabe observar en este punto diferencias sustanciales con el régimen del IVA, puesto que el artículo 68.Dos.2. LIVA establece una regla que no está inspirada por el principio de país de origen, sino en todo caso por el principio de país de destino. Según este precepto, «las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición (se entienden realizadas en territorio español), cuando la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados». Es una regla que tiene un ámbito de aplicación más amplio que el punto de conexión del Concierto, puesto que se refiere a todos los «bienes» y no solo a los «elementos industriales». Al margen de ello, la entrega está sujeta al IVA español y, por tanto, genera los ingresos correspondientes, cuando la instalación o montaje se ultima en territorio nacional, sin que exista un umbral que permita la tributación en el país de origen⁵⁰.

Si examinamos el régimen de atribución de competencias desde la perspectiva de las exportaciones, la conclusión que se extrae es que las Diputaciones forales son competentes siempre que los trabajos preparatorios y la fabricación han sido realizados en territorio vasco y el coste de instalación y montaje fuera no excede del 15% del total, con la consecuencia de que les corresponde asumir la deducción o la devolución de las cuotas soportadas por el proveedor. En el resto de los casos la competencia corresponde al Estado, tanto para ingresar como para devolver⁵¹.

- c) El lugar de realización de las entregas de electricidad a efectos del IVA (art. 68. Siete LIVA) se basa en el principio de país de destino, si bien distingue dos situaciones, según que las entregas tengan como destinatario a un revendedor de electricidad o a cualquier otra persona. En el primer caso, la entrega se entiende realizada en territorio español cuando el revendedor tiene en el TAI la sede de su actividad o posee un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. Cuando el destinatario es cualquier otra persona, la entrega está sujeta al IVA español cuando el uso o consumo efectivo de la energía eléctrica se produce en el TAI, lo que ocurre en la medida en que el contador de medición está situado en dicho territorio. Frente al régi-

⁵⁰ El artículo 68.Dos.2.º LIVA ha sido modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Bajo la redacción anterior, la localización de la entrega en el país de destino dependía de que el coste de la instalación o montaje hubiese excedido del 15 por 100 de la contraprestación total.

⁵¹ No obstante, en el ámbito de las operaciones interiores, la competencia corresponderá a las Diputaciones forales cuando los bienes hayan sido objeto de trabajos preparatorios y fabricados en territorio común y el coste de instalación o montaje en el País Vasco exceda del 15% de la contraprestación total.

men del lugar de realización de las entregas que acabamos de referir, inspirado como decíamos por el principio de país de destino, la competencia para la exacción del IVA se atribuye a las Diputaciones forales cuando el centro generador de electricidad se encuentra situado en territorio vasco, de donde resulta que la entrega a la exportación desde centrales vascas siempre se traducirá en la competencia de la Hacienda Foral para la devolución de las cuotas soportadas. Por el contrario, las entregas de electricidad a la importación, según los criterios referidos, estarán sujetas al IVA español y generarán una recaudación que no corresponde a la Administración foral.

Omitimos el tratamiento de la regla aplicable a los bienes inmuebles [art. 68 Dos.3.º LIVA y art. 28.Uno.A) 3.º Ley 12/2002], en la medida en que carece de relevancia desde el punto de vista de las exportaciones.

3.3. Breve referencia a las exenciones relacionadas con las exportaciones

El IVA contiene una serie exenciones relativas a las exportaciones y al tráfico internacional que, a diferencia de las aplicables a las operaciones interiores, tienen un carácter pleno o total, lo que garantiza que los bienes son exportados totalmente libres del IVA español⁵². El Concierto Económico no contiene especialidad alguna en este punto, por lo que nos limitaremos a una breve exposición de los principales regímenes de exención, con el solo propósito de ilustrar los supuestos en los que la competencia de las Diputaciones Forales, conforme a los criterios señalados en el apartado anterior, se traduce, no en la percepción de un ingreso, sino, en su caso, en la devolución del IVA soportado.

El régimen de exención aplicable a las *exportaciones* en sentido estricto (art. 21 LIVA), cobra sentido fundamentalmente en relación con las entregas de bienes, lo que no obsta que determinadas prestaciones de servicios también resulten incluidas⁵³. Dentro del ámbito de las entregas de bienes cabe distinguir el tratamiento de las exportaciones de bienes en régimen comercial (art. 21.1.º y 2.º LIVA) o del equipaje personal de los viajeros [art. 21.2.º A) LIVA], las tiendas libres de impuestos [art. 21.2.º B) LIVA], y el régimen de exportaciones de los organismos sin fines lucrativos (art. 21.4.º LIVA). Por lo que se refiere a las prestaciones de servicios, cuyos puntos de conexión del Concierto examinaremos en el apartado siguiente, están exentos los trabajos realizados sobre bienes muebles destinados a la exportación (art. 21.3.º LIVA), los servicios directamente relacionados con las exportaciones (art. 21.5.º LIVA) y los servicios

⁵² A diferencia de las exenciones aplicables en las operaciones interiores, las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinados a la exportación no excluyen el derecho de deducción del empresario o profesional que realiza las operaciones exentas.

⁵³ Para el tratamiento de las prestaciones transfronterizas de servicios, donde cabe encuadrar las correspondientes situaciones de «importación» y «exportación», remitimos al epígrafe siguiente.

prestados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros en las operaciones exentas (art. 21.6.º LIVA).

Por otra parte, hay una serie de situaciones que están relacionadas con el tráfico internacional de bienes y servicios a las que se dispensa el mismo tratamiento que a las exportaciones (exención con derecho de deducción del proveedor). La sistemática que emplea la normativa interna en este punto no se corresponde con la que sigue la Directiva 2006/112/CE, a nuestro juicio, más detallada y clarificadora, por lo que nos basaremos en esta última para nuestra exposición. Buena parte de las situaciones ya han sido mencionadas al hilo de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes.

En primer lugar cabe hacer referencia a las exenciones relativas a los *transportes internacionales* (art. 148 ss. Directiva 2006/112/CE), que se aplican a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tienen por objeto los buques y aeronaves que se utilizan fundamentalmente para la navegación internacional y que, dentro de la normativa interna, dar lugar a una serie de exenciones reguladas entre las operaciones asimiladas a las exportaciones (art. 22.Uno a Siete LIVA).

También están exentas las *operaciones asimiladas a las exportaciones*, una categoría que dentro de la Directiva (art. 151 Directiva 2006/112/CE), aparece ceñida a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas, consulares y los organismos internacionales (art. 22.Ocho, nueve y diez LIVA), así como las entregas de oro al Banco de España (art. 22.Doce LIVA).

De igual manera, están exentas las prestaciones de servicios realizadas por *intermediarios* en las operaciones anteriores (art. 153 Directiva 2006/112/CE y art. 22. Quince LIVA).

Finalmente, la Directiva faculta a los Estados miembros para que puedan establecer las exenciones de las *operaciones vinculadas al tráfico internacional de bienes*. Es un régimen que está relacionado con el funcionamiento de los depósitos aduaneros, depósitos distintos de los aduaneros y regímenes aduaneros similares (art. 154 Directiva). El legislador español ha hecho uso de esta facultad para introducir una serie de exenciones que, con una sistemática superada, figuran en los artículos 23 (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos) y 24 (regímenes aduaneros y fiscales) LIVA. Por lo demás, interesa destacar que el artículo 155 de la Directiva 2006/112/CE somete este régimen al cumplimiento de dos condiciones, a saber, que las medidas especiales adoptadas por los Estados no estén dirigidas a una utilización o un consumo finales y que la cantidad de IVA adeudada al término de los regímenes o situaciones referidas ha de corresponderse con la cuantía del impuesto que se hubiera adeudado si cada una de esas operaciones se hubiera gravado en su territorio. Esta última referencia es el fundamento de las operaciones asimiladas a las importaciones, a las que ya nos hemos referido y que de otra manera no aparecen contempladas en la Directiva.

4. PRESTACIONES TRANSFRONTERIZAS DE SERVICIOS: PUNTOS DE CONEXIÓN DEL CONCIERTO Y REGLAS RELATIVAS AL LUGAR DE REALIZACIÓN

Dentro del IVA no existe un régimen propio para las importaciones y exportaciones de servicios, como sí ocurre en el caso de los bienes. El tratamiento de las prestaciones transfronterizas de servicios se canaliza a través de las operaciones interiores (art. 4 LIVA), de manera que sólo se gravan cuando el servicio se entiende prestado en territorio español, conforme a las reglas relativas al lugar de realización que establecen los artículos 69 y 70 LIVA.

Dentro del Concierto Económico, las coordenadas básicas para la exacción del IVA por las Diputaciones Forales no difieren sustancialmente de las ya referidas. Por razones de simplificación, las Diputaciones tienen competencia para la exacción del IVA sobre las microempresas y pequeñas empresas con domicilio fiscal en el País Vasco, mientras que en el resto de los casos la competencia foral depende de que los servicios se entiendan prestados en territorio vasco conforme a los puntos de conexión que establece el Concierto.

A los efectos que aquí interesan, dos son los puntos de conexión relevantes. Con carácter general, las prestaciones de servicios se entienden realizadas en territorio vasco, cuando se efectúan *desde* dicho territorio [art. 28.Uno.B) Ley 12/2002]. La excepción se encuentra en las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se remite a los puntos de conexión previstos a efectos del Impuesto sobre las Primas de Seguro (art. 32 Ley 12/2002), basados en la localización del riesgo en territorio vasco⁵⁴. Por tanto, dejando a un lado este supuesto concreto, también dentro del ámbito de las prestaciones de servicios la competencia foral viene determinada por la creación de valor añadido en el País Vasco, con independencia del lugar donde se produzca el consumo del servicio. Este planteamiento no se corresponde con el régimen de localización de las prestaciones de servicios del IVA que, como enseguida veremos con más detalle, está inspirado de manera fundamental por el principio de país de destino⁵⁵.

⁵⁴ También se exceptúan las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entienden realizadas en el País Vasco cuando los bienes radican en territorio foral.

⁵⁵ El régimen de localización de las prestaciones de servicios en el IVA se explica fundamentalmente a partir de dos claves. Tradicionalmente los servicios se han prestado en condiciones de proximidad geográfica, lo que hace que la sede de la actividad del prestador sea un criterio adecuado para gravar el consumo interno [OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing Paris, pág. 65]. En los últimos años, sin embargo, hemos asistido a un crecimiento espectacular de las prestaciones internacionales de servicios, no sólo entre empresas sino también a consumidores finales (descargas de *apps*, casinos virtuales, etc.), lo que ha motivado que la Directiva 2006/112/CE haya sido objeto de importantes cambios, con la finalidad de localizar la tributación de los servicios en su lugar de consumo. Desde la perspectiva del tratamiento de las prestaciones internacionales de servicios, ello implica la necesidad de un régimen inspirado por el principio de país de destino en el que los servicios tributen con independencia del lugar donde se encuentra la sede de la actividad del prestador o el establecimiento permanente desde el que se presta. En segundo lugar, dentro del ámbito de las importaciones y exportaciones de bienes, la realización del principio

El régimen del lugar de realización de las prestaciones de servicios del IVA consta de dos reglas generales, una para los servicios prestados a otras empresas (B2B) y otra para los servicios prestados a los consumidores finales (B2C), así como de una serie de reglas especiales.

Según se desprende de la regla general de localización de las prestaciones de servicios B2B (art. 68.Uno.1.º LIVA), los servicios tributan en el lugar donde se encuentra la sede de la actividad económica del destinatario o el establecimiento permanente que recibe el servicio o, en defecto de los anteriores, en el lugar de su domicilio o residencia habitual. Es una regla inspirada por el principio de país de destino, que contribuye a la neutralidad fiscal en la medida en que garantiza que todos los adquirentes están sometidos al mismo tratamiento, con independencia de que el prestador del servicio esté establecido en suelo español, comunitario o en un país o territorio tercero⁵⁶. Si observamos este régimen a la luz de las prestaciones transfronterizas de servicios, la conclusión es que el impuesto grava las «importaciones», pero no las «exportaciones» de servicios.

Por el contrario, la regla general relativa al lugar de realización de prestaciones de servicios a quienes no tienen la condición de empresarios o profesionales (art. 68.Uno.2.º LIVA) se basa en el principio de país de origen. El servicio tributa en el lugar donde se encuentra la sede de la actividad del prestador o el establecimiento permanente desde el que se presta el servicio, con independencia del lugar donde se halle el consumidor. Los servicios prestados por empresas establecidas en el TAI están sujetos al IVA español lo que, además de simplificar la gestión y el control del impuesto, garantiza el gravamen de todo el consumo final en territorio español. Al contrario que la regla anterior, tratándose de prestaciones transfronterizas, el IVA grava las «exportaciones», pero no las «importaciones». La primera derivada supone un exceso respecto de la finalidad del IVA, que sólo pretende gravar el consumo interno, que, además, dificulta la concurrencia de las empresas españolas en los mercados extranjeros. Este defecto resulta paliado en el caso de los denominados servicios inmateriales, que no están sujetos al IVA español cuando son prestados a consumidores finales que tienen su domicilio o residencia habitual fuera de la UE, distinto de Canarias, Ceuta y Melilla (art. 69.Dos LIVA)⁵⁷.

de país de destino se basa en los ajustes fiscales en frontera. El carácter intangible de los servicios no permite que la realización del principio pueda basarse en los ajustes referidos, lo que hace que la solución se confíe exclusivamente a las reglas relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

⁵⁶ El problema es que el sujeto pasivo se ve obligado a fraccionar la cifra de negocio entre los distintos países en los que se encuentran las empresas destinatarias, lo que en principio dificulta la gestión y el control del impuesto, y, en definitiva, constituye un obstáculo al tráfico internacional de servicios. De ahí la necesidad de recurrir a soluciones como la inversión del sujeto pasivo o a mecanismos de simplificación del cumplimiento de las obligaciones de los distintos países de destino.

⁵⁷ Paradójicamente, buena parte de los servicios a los que se refiere el artículo 69.Dos LIVA, tienen como destinatarios a empresarios o profesionales (p. ej., cesión de derechos de propiedad industrial, cesión o concesión de fondos de comercio, publicidad, entre otros), lo que reduce la virtualidad real de las exclusiones. En todo caso, dichas referencias sí cobran pleno sentido a la luz de la regla de la utilización y explotación efectiva en territorio español que establece el artículo 70.Dos LIVA, a la que enseguida nos referiremos.

No vamos a extendernos más de lo necesario en el desarrollo de las reglas especiales de localización que establece el artículo 70 LIVA. A los efectos que nos ocupan, basta con señalar que pueden agruparse en dos grandes categorías, según que supongan un desplazamiento total de las reglas generales relativas al lugar de realización o que se apliquen sólo a los servicios prestados a quienes no tienen la condición de empresario o profesional⁶⁸.

Dentro del primer grupo destaca la sujeción al IVA español de los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en territorio español; el transporte de pasajeros, por la parte del trayecto que transcurre en territorio español (no obstante, los transportes internacionales de viajeros y sus equipajes por vía marítima y aérea están exentos *ex art. 22.Trece LIVA*); los servicios de restaurante y *catering*, cuando el servicio se presta materialmente en territorio español (salvo que se presten en el curso de transporte intracomunitario de viajeros); y el arrendamiento a corto plazo de medios de transporte (hasta 30 días o 90 días en el caso de los buques), cuando los bienes se ponen efectivamente en posesión del destinatario en territorio español.

Por lo que se refiere a las reglas que solo afectan a los servicios prestados B2C, están sujetos al IVA español: el transporte de bienes, por la parte del trayecto que transcurre en el territorio nacional (no obstante, los transportes intracomunitarios están sujetos cuando el lugar de inicio de la expedición o transporte se encuentra en territorio español); los siguientes servicios, cuando se prestan materialmente en España: servicios accesorios a los transportes (carga, descarga y transbordo, entre otros) y trabajos y ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales; los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones y radiodifusión, cuando el domicilio del consumidor está situado en territorio español; y el arrendamiento a largo plazo de medios de transporte, cuando el destinatario está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en territorio español.

Con independencia de la mayor o menor idoneidad de los servicios referidos para ser objeto de prestaciones transfronterizas, lo fundamental es la irrelevancia, a efectos de determinar el lugar de tributación, de la sede de la actividad del prestador o del establecimiento permanente desde el que se presta el servicio, lo que, tratándose de servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en países y territorios terceros, conduce a la sujeción de las «importaciones» y, por el contrario, cuando el prestador está establecido en territorio español, a la no sujeción de las «exportaciones». Con todo, esta última conclusión debe ser matizada a la luz de lo dispuesto en el artículo 70.Dos LIVA. Hay servicios que, pese a no entenderse prestados en la UE conforme a las reglas anteriores, están sujetos al IVA cuando su *utilización o explotación efectiva* se produce en territorio español. Conviene aclarar que esta regla solo

⁶⁸ Solo existe una regla especial aplicable sólo a los servicios prestados B2B. Se trata del artículo 70.Uno.3.º LIVA, relativa al acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas y similares, y a los servicios accesorios a las mismas, las cuales se encuentran sujetas al IVA español cuando las referidas manifestaciones tienen lugar efectivamente en territorio nacional.

resulta aplicable en supuestos determinados y, en todo caso, para atraer determinadas situaciones al ámbito del IVA español (no en sentido contrario). Más concretamente, tratándose de servicios prestados con independencia de que el destinatario tenga o no la condición de empresario o profesional, en el caso de los arrendamientos de medios de transporte y de los servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión y televisión. Cuando el destinatario del servicio es un empresario o profesional, también se aplica a los servicios inmateriales previstos en el art. 69.Dos LIVA y a los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena. A grandes rasgos, se trata de una regla dirigida a evitar situaciones de desimposición originadas por las reglas que utilizan el domicilio o la residencia habitual del destinatario como criterio de sujeción.

De acuerdo con lo expuesto hasta aquí, las Diputaciones Forales tienen competencia para la exacción del IVA en dos casos, a saber, cuando se trata de microempresas y pequeñas empresas que tienen su domicilio fiscal en el País Vasco y, en el resto de situaciones, cuando los servicios son prestados desde el País Vasco. A la luz del régimen de localización del IVA aplicable a las prestaciones transfronterizas de servicios, la Hacienda Foral carece de competencias cuando se trata de «importaciones» de servicios, es decir, cuando empresarios o profesionales no establecidos en la UE prestan servicios que, según el referido régimen de localización, se entienden prestados en territorio español. Piénsese, por ejemplo, en los servicios prestados a consumidores finales por vía electrónica, televisión, radiodifusión, que tanta importancia están adquiriendo en la actualidad (descargas de apps, *Netflix*, *HBO*, etc.). Por el contrario, sí tiene competencia sobre las «exportaciones» de servicios realizadas por empresas establecidas en el País Vasco o desde establecimientos permanentes situados en territorio foral, con lo que la competencia foral se traduce fundamentalmente en el reconocimiento del derecho a la recuperación del IVA soportado que corresponde a los proveedores establecidos en territorio foral.

La excepción a lo que acabamos de referir se encuentra en aquellas situaciones que se rigen por la regla general relativa al lugar de realización de las prestaciones de servicios B2C (art. 68.Uno.2.º LIVA), con las matizaciones que comporta el artículo 69.Dos LIVA. Asimismo, también cuando el proveedor presta el servicio desde el País Vasco y, pese a entenderse prestado fuera de la UE conforme a las reglas de localización del IVA, el servicio es objeto de utilización y explotación efectiva en territorio español. En estos casos la competencia foral sí se traduce en una percepción de los ingresos correspondientes.

5. UN FUTURO ORIENTADO HACIA EL MECANISMO DE VENTANILLA ÚNICA: ¿TAMBIÉN EN EL SISTEMA DE CONCIERTO ECONÓMICO?

Salvo microempresas y pequeñas empresas, los empresarios y profesionales que operan en territorio común y en territorio vasco están obligados a declarar e ingresar el IVA ante

ambas Administraciones, conforme a modelos, plazos y lugares diferentes⁵⁹. Es una solución que desde hace tiempo se viene aplicando en el sistema de Concierto Económico, pero que no está en sintonía con las tendencias actuales en el panorama internacional.

Dentro de la OCDE existe un amplio consenso a favor de que el IVA aplicable al comercio internacional se encuentre regido por el principio de país de destino y, por tanto, que la tributación de los bienes y servicios se produzca en el lugar de consumo, lo que lleva aparejada la necesidad de adoptar mecanismos que faciliten el cumplimiento a los empresarios y profesionales no establecidos, sobre todo cuando se trata de servicios prestados a consumidores finales. Desde esta perspectiva, las Directrices Internacionales sobre el IVA de la OCDE promueven la adopción de sistemas simplificados de registro y cumplimiento de las obligaciones tributarias⁶⁰.

La UE se ha optado por la introducción y desarrollo de un mecanismo, o mejor varios, de ventanilla única que facilite el cumplimiento. Originariamente fue creado por la Directiva 2002/38/CE, del Consejo, de 7 de mayo de 2002, en relación con los servicios electrónicos prestados por sujetos pasivos no establecidos en la UE a consumidores finales de la UE. Posteriormente fue ampliado por la Directiva 2008/8/CE, del Consejo, de 12 de febrero, a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión a partir de 1 de enero de 2015 («régimen exterior de la Unión»). Paralelamente en esta fecha se creó el «régimen de la Unión», para los mismos servicios cuando son prestados por proveedores establecidos en un Estado miembro diferente de aquél en el que se encuentra el consumidor final. Ambas modalidades conforman el actual régimen de miniventanilla única o *Mini-One-Stop-Shop (MOSS)*.

La Directiva (UE) 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre, amplía el ámbito de ambos mecanismos a partir de 1 de enero de 2021, lo que supone una apuesta decidida por la simplificación. El régimen de la Unión pasará a incluir también las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, con lo que se hará realidad una aspiración perseguida desde hace tiempo, y, además, se extenderá a otros servicios. Por su parte, el régimen exterior de la Unión acogerá a otras prestaciones de servicios y coexistirá con el nuevo mecanismo de ventanilla única previsto para las ventas a distancia de bienes importados (art. 369 terdecies ss. Directiva 2006/112/CE), al que ya nos hemos referido páginas atrás.

⁵⁹ Según el apartado uno del artículo 29 Ley 12/2002, «el resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan el derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante el año natural. (...)».

⁶⁰ OECD, *International VAT/GST...*, ob. cit., pág. 16. El principio de país de destino está implícito en la nota 1 del Acuerdo sobre Subsidios y Medidas Compensatorias de la OMC, en virtud de la cual, de conformidad con las disposiciones del artículo XVI del GATT (Nota al artículo XVI), y las disposiciones de los anexos I a III del presente Acuerdo, no se consideran subvenciones la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el productos similar cuando éste se destine al consumo interno, ni la remisión de estos derechos o impuestos en cuantías que no excedan de los totales adeudados o abonados.

La tendencia que se sigue en el panorama internacional y de la UE es, por tanto, a facilitar el cumplimiento, permitiendo incluso que sujetos pasivos no establecidos puedan cumplir ante una sola Administración europea las diferentes obligaciones tributarias de los distintos Estados miembros. Resulta un contrasentido que, en unas condiciones mucho más favorables, como son las que presiden el Concierto Económico, un empresario o profesional que opera en territorio español, que aplica un mismo régimen tributario, material y formal, esté obligado a declarar e ingresar ante dos Administraciones españolas diferentes, máxime cuando ese mismo sujeto puede estar cumpliendo con veintiocho regímenes de IVA diferentes ante una sola Administración. No hay razón para que, con independencia de la Administración competente, no se introduzca una solución similar que simplifique el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los empresarios y profesionales que generan valor añadido en territorio español.

BIBLIOGRAFÍA

- BAS SORIA, J.: «Las operaciones asimiladas a las importaciones en el IVA», *Impuestos*, n.º 23-24, 2012, págs. 15 a 46.
- CORDERO GONZÁLEZ, E. M.^a: «El IVA diferido a la importación. Ayudas de Estado y principio de igualdad», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2015, págs. 91 a 114.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: «Sistema de diferimiento del ingreso en el IVA a la importación», *La Ley Unión Europea*, n.º 24, 2015.
- JUAN, J. L. DE, LÓPEZ IRANZO, F., ZURDO, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1985
- ORENA, A.: «El Impuesto sobre el Valor Añadido en el Concierto Económico», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, n.º 9, 2006, págs. 35 a 58.