

**TRIBUTACIÓN**

**NOVEDADES TRIBUTARIAS PARA  
EL AÑO 2002 EN MATERIA DEL IVA**

**Núm.  
8/2002**

**ANTONIO VICTORIA SÁNCHEZ**

*Inspector de Finanzas del Estado*

**Extracto:**

**L**A Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social introduce, en relación con el IVA y en palabras contenidas en su Exposición de Motivos, «diversas modificaciones que vienen exigidas en su mayor parte por la normativa comunitaria y otras de carácter técnico». Revisten particular importancia, en este sentido, las normas sobre devengo del impuesto en el caso de ejecuciones de obra efectuadas para la Administración, así como la nueva regulación del procedimiento de devolución del IVA a los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. No obstante, las demás novedades introducidas por la Ley 24/2001 tienen un alcance mayor de lo que podría considerarse a primera vista, como se expone en las líneas que siguen.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. Modificaciones introducidas por la Ley 24/2001.
  - A. Artículo 9 LIVA.
    - A.1. Consideraciones generales.
    - A.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.
  - B. Artículo 75 LIVA.
    - B.1. Consideraciones generales.
    - B.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.
  - C. Artículo 79 LIVA.
    - C.1. Consideraciones generales.
    - C.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.
  - D. Artículo 84 LIVA.
    - D.1. Mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
    - D.2. Situación de las personas jurídicas que no tienen la condición de empresarios o profesionales.
  - E. Artículo 87 LIVA.
    - E.1. Consideraciones generales.
    - E.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.
  - F. Artículo 119 LIVA.
    - F.1. Consideraciones generales.
    - F.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.
  - G. Artículo 164.uno.7.º LIVA.
    - G.1. Consideraciones generales.
    - G.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.
  - H. Artículo 165 LIVA.
- III. Otras modificaciones.
  - III.1. Importaciones de bienes de escaso valor (art. 34 LIVA).
  - III.2. Supresión de tipos reducidos (art. 91, apartado uno, subapartados 1, números 8.º y 10.º y dos, número 1.º LIVA).
  - III.3. Supresión de las normas relativas a la conversión ecus-pesetas.
  - III.4. Sustitución de los umbrales fijados en ecus o pesetas por referencias a euros.
- IV. Conclusión.

## I. INTRODUCCIÓN

El último trimestre del año 2001 ha sido pródigo en la aparición de novedades fiscales, concretadas fundamentalmente, en lo que se refiere a normas con rango de ley, en las que han sido publicadas en el Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre: la Ley 23/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) para el año 2002; la Ley 24/2001, de la misma fecha, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y la Ley Orgánica 7/2001, también de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). A ello hay que añadir numerosas Órdenes ministeriales y Resoluciones, relativas a materias diversas (régimen de las pequeñas y medianas empresas, adaptación al euro de modelos de declaración y de determinadas cuantías hasta ahora expresadas en pesetas...) que han contribuido a generar el complejo panorama normativo de los últimos meses.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), las novedades de mayor alcance se contienen en dos normas: el Real Decreto 1082/2001, de 5 de octubre de 2001, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 6 de octubre y la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, antes citada. El Real Decreto 1082/2001 modifica diversos preceptos del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA, en adelante) y constituye esencialmente el desarrollo a nivel reglamentario de las previsiones introducidas por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado de 30 de diciembre), que entró en vigor el 1 de enero de 2001.

La Ley 24/2001, por su parte, ha introducido diversas modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley 37/1992 o LIVA). Son éstas las novedades que vamos a examinar en este trabajo, pues desde ahora hay que advertir que la Ley 23/2001, de Presupuestos Generales del Estado, no contiene ninguna modificación normativa que afecte al tributo citado.

En cuanto a la ubicación sistemática de estas novedades, hay que señalar que las mismas se contienen en los artículos 5 y 6 y en la Disposición Derogatoria única, apartado tres de la Ley 24/2001. Por lo que se refiere a su fundamento, éste viene dado esencialmente, como viene siendo tradicional en este impuesto, por la necesidad de incorporar a nuestra normativa interna las previsiones establecidas por el legislador comunitario y por el deseo de introducir ciertas mejoras en dicha normativa, con el fin de alcanzar una mayor perfección en la misma. A ello hay que añadir, en esta ocasión,

el deseo de clarificar el tratamiento que, a efectos del IVA, corresponde a ciertas ejecuciones de obra a las que se ha referido el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de marzo de 2001, así como la obligación, exigida por el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, de dar cauce a la interpretación que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha dado de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, «en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: base imponible uniforme» (77/388/CEE), norma que, como se sabe, articula la armonización del IVA en el ámbito de la Comunidad Europea.

## II. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 24/2001

### A. Artículo 9 LIVA.

#### A.1. Consideraciones generales.

El artículo 9 LIVA regula las «operaciones asimiladas a las entregas de bienes», esto es, el autoconsumo de bienes. Se trata de ciertas operaciones, efectuadas sin contraprestación, que la Ley 37/1992 asimila a entregas de bienes realizadas a título oneroso y ello por razones de neutralidad. En concreto, lo que se pretende es evitar la existencia de «consumos privilegiados», derivados del ejercicio de deducciones de cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios que no se corresponden con la utilización real de éstos <sup>1</sup>.

El artículo 9 LIVA regula varios supuestos de autoconsumo de bienes <sup>2</sup> y de ellos el que nos interesa (pues es el único modificado por la Ley 24/2001) es el contemplado en el apartado 1.º, letra c) del precepto, esto es, el autoconsumo interno por cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional.

<sup>1</sup> Como señalan ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J. en su *Manual del IVA*, vol. I, 2.ª edición, pág. 147 (El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 1996), «lo que en definitiva se pretende es que ningún consumidor final de bienes y servicios deje de soportar el impuesto, y por ello, cuando un empresario o profesional soportó el impuesto en sus adquisiciones, pero se resarció de él, mediante deducción con cargo a las cuotas por él repercutidas, toda transferencia gratuita o asignación a consumo debe volver a gravarse, para que no existan supuestos que escapen al impuesto».

Por su parte, la Memoria del Proyecto de Ley del IVA, de 9 de octubre de 1992, insiste en esta idea, al señalar que «el Proyecto, lo mismo que la actual Ley, define en su artículo 9 como operaciones asimiladas a las entregas de bienes los autoconsumos de bienes, al objeto de gravar determinadas transferencias empresariales o transmisiones a título gratuito y evitar así distorsiones en la aplicación del Impuesto».

<sup>2</sup> En concreto, se distinguen dos modalidades: los autoconsumos externos y los internos. En palabras de la Memoria del Proyecto de Ley del IVA, «los primeros (autoconsumos externos) se producen por las transferencias de bienes del patrimonio empresarial al personal o por transmisión de bienes a terceros a título gratuito, y su gravamen impide que determinados bienes lleguen al consumidor final sin soportar la carga tributaria. Los autoconsumos internos gravan los cambios de afectación de los bienes para evitar que se consoliden porcentajes de deducción que no correspondan a la real utilización de los bienes».

Para situarnos, conviene explicar someramente, mediante un ejemplo, el funcionamiento de este supuesto de autoconsumo de bienes. Imaginemos un empresario, «A», que realiza dos actividades: la promoción y venta de edificaciones, por un lado (actividad que se traduce en la realización de operaciones sujetas y no exentas del IVA, que generan el derecho a deducir el IVA soportado) y la realización de operaciones financieras, por otro (en cuyo caso nos hallamos ante operaciones sujetas y exentas del IVA, de acuerdo con el art. 20.uno.18.º LIVA, que no generan del derecho a deducir el IVA soportado).

Cuando esto ocurre (y suponiendo que concurren todos los requisitos exigidos al efecto por el artículo 9.1.º c) LIVA)<sup>3</sup> se considera que existen, para «A», dos sectores diferenciados de la actividad:

- El «sector 1», constituido por la actividad de promoción y venta de edificaciones.
- El «sector 2», constituido por la actividad financiera.

La particularidad fundamental que presenta esta situación es que el régimen de deducciones del IVA soportado o satisfecho se aplica con independencia para cada uno de los sectores diferenciados, de manera que:

- El IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios destinados exclusivamente a su utilización en el «sector 1» es íntegramente deducible.
- El IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios destinados exclusivamente al sector 2 no puede ser deducido en ninguna medida.
- El IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios que se destinan a su utilización conjunta en los sectores 1 y 2 puede deducirse en la medida en que lo permita la aplicación de la regla de prorrata, tomando en consideración, a efectos del cálculo de dicha prorrata, las actividades de los dos sectores, con arreglo a la siguiente fórmula (arts. 101 y 104 LIVA):

$$\text{Prorrata} = \text{operaciones «sector 1»} / \text{total operaciones de «A»} * 100.$$

Además de lo anterior, el artículo 9.1.º c) LIVA establece que constituyen sectores diferenciados de la actividad *ex lege* los correspondientes a actividades que tributan en ciertos sectores diferenciados (régimen simplificado; régimen de la agricultura, ganadería y pesca; régimen especial del oro de inversión y régimen del recargo de equivalencia), así como la actividad de arrendamiento financiero. La razón que justifica esta regulación se encuentra en las particularidades que, a efectos de deducciones, presentan estas actividades, lo que aconseja «aislarlas» de las demás que pueda realizar el sujeto pasivo, a través de la creación de un sector diferenciado específico para cada una de ellas, con el fin de que el régimen de deducciones pueda ejercitarse de forma independiente para cada una de las actividades citadas.

<sup>3</sup> Tales requisitos son, esencialmente:

- Que los regímenes de deducción de ambas actividades sean distintos entre sí, lo que ocurre cuando los porcentajes de deducción de cada una, determinados de acuerdo con el artículo 104 LIVA, difieren en más de 50 puntos porcentuales.
- Que ninguna actividad sea accesoria de la otra, considerándose como accesoria aquella cuyo volumen de operaciones no exceda del 15 por 100 del de la principal, siempre que además contribuya a la realización de ésta.
- Que las actividades pertenezcan a grupos distintos de la CNAE, lo que ocurre en el supuesto planteado: grupo 701, para la actividad de promoción y venta de edificaciones y grupo 652, para las actividades de intermediación financiera.

Pues bien, siguiendo con el ejemplo del señor «A», supongamos que éste desea adquirir un ordenador, valorado en 1.000 euros, que va a destinar exclusivamente al «sector 2» de su actividad. Ello significa que el IVA soportado por la adquisición del ordenador no puede ser deducido en ninguna medida. Sin embargo, el señor «A», para conseguir un ahorro fiscal y aprovechando la existencia de sectores diferenciados de su actividad empresarial, va a afectar inicialmente el ordenador al «sector 1», practicando la deducción del IVA soportado y va a transferir posteriormente el ordenador desde dicho sector al «sector 2» (que es el sector en el que realmente va a utilizar el ordenador). Esto es:

- El 1 de enero del año «n», el empresario «A» adquiere el ordenador por 1.000 euros (más IVA soportado: 160 euros), que afecta al sector de promoción y venta de edificaciones.
- En la primera declaración-liquidación del año «n», que presenta del 1 al 20 de abril, «A» deduce los 160 euros del IVA soportado por la adquisición del ordenador (pues, como hemos señalado, el IVA soportado por las adquisiciones de bienes y servicios que se afectan al «sector 1» es íntegramente deducible).
- Inmediatamente después, el 21 de abril, «A» transfiere el ordenador del «sector 1» al «sector 2», que es en el que realmente lo va a utilizar. Ello supone, en definitiva, que la deducción practicada no se corresponde con la utilización real del ordenador.

Para evitar esta situación, el artículo 9.1.º c) LIVA establece que la transferencia del ordenador del «sector 1» al «sector 2», efectuada el 21 de abril, constituye un autoconsumo de bienes, una «operación asimilada a entrega de bienes», lo que implica:

- Que «A» deberá emitir factura por dicha operación, en los términos contemplados en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, «por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales» (cuyo art. 2 prevé la facturación expresamente en los supuestos de autoconsumo) <sup>4</sup>.
- Que en la declaración-liquidación del segundo trimestre, «A» deberá ingresar el IVA devengado por dicha entrega, esto es, 160 euros <sup>5</sup>.
- Que esos 160 euros son, para «A», al mismo tiempo IVA devengado e IVA soportado (en concreto, IVA soportado para la actividad incluida en el «sector 2») que no podrá ser deducido por «A» en ninguna medida, como corresponde a las adquisiciones de bienes y servicios destinados a dicho «sector 2».

De esta manera, a través de la figura del autoconsumo de bienes, se ha conseguido evitar un «consumo privilegiado» (esto es, un consumo no gravado por el IVA), restableciéndose el equilibrio fiscal.

<sup>4</sup> El párrafo primero del artículo 2.1 del Real Decreto 2402/1985 establece que «los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de la misma, incluso en los casos calificados como autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

<sup>5</sup> La base imponible del IVA correspondiente al autoconsumo de bienes efectuado es de 1.000 euros, según el artículo 79.tres.1.º LIVA, de acuerdo con cuyo párrafo primero, «si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes».

Para terminar con esta genérica exposición del supuesto de autoconsumo regulado en el artículo 9.1.º c) LIVA, hay que señalar que el precepto, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, preveía que no existía autoconsumo en dos supuestos:

- Cuando, «por modificación de la normativa del impuesto, una determinada actividad económica del sujeto pasivo pase a constituir, incluso por ejercicio de un derecho de opción, un sector diferenciado distinto del que constituía precedentemente».
- Cuando el cambio de sector se produce «por obligación legal».

Con ello se pretende evitar la existencia de múltiples autoconsumos, con la consiguiente obligación de emisión de factura y declaración del impuesto, cuando la transferencia de bienes entre sectores se produce en virtud de una modificación normativa o viene impuesta directamente por la Ley <sup>6</sup>.

#### A.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.

Las novedades introducidas en el artículo 9.1.º c) LIVA pueden agruparse en dos categorías, a saber: supuestos de exclusión del autoconsumo regulado en dicho precepto y creación de un nuevo sector diferenciado de la actividad *ex lege*.

##### A.2. A. Supuestos de exclusión del autoconsumo.

Con arreglo a la nueva redacción del artículo 9.1.º c) LIVA, introducida por la Ley 24/2001, el autoconsumo regulado en dicho precepto no resultará aplicable en los siguientes casos:

- «– Cuando, por una modificación en la normativa vigente, una determinada actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquel en el que venía estando integrada con anterioridad.
- Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad económica cambie del régimen general al régimen especial simplificado, al de la agricultura, ganadería y pesca, al del recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso por el ejercicio de un derecho de opción».

<sup>6</sup> RODRÍGUEZ PASTRANA, L.M., en su *Curso Práctico del Impuesto sobre el Valor Añadido* (Instituto de Estudios Fiscales, 1996, pág. 106) se refiere a estas exclusiones del concepto de autoconsumo en los siguientes términos:

«El artículo 9.1.º c) que estudiamos se refiere en sus párrafos 2.º y 3.º a que las modificaciones normativas en el impuesto no dan lugar a autoconsumos ni tampoco cuando el cambio de sectores se produce por obligación legal. Un ejemplo del primer caso es el de aquellas comunidades de bienes que por obligación legal pasaron a ser comerciantes minoristas y a tributar obligatoriamente en el régimen especial del recargo de equivalencia, si tenían otras actividades no sometidas a dicho régimen especial podía haber sectores diferenciados y por tanto, autoconsumos del artículo 9.1.º c) LIVA, tales autoconsumos no están sujetos. Un ejemplo del segundo es que el cambio de sector se produzca por cambio en la CNAE de la actividad».

Comparando esta nueva redacción con la vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, ya expuesta anteriormente, llegamos a la conclusión de que el cambio esencial introducido a partir del 1 de enero de 2002 en esta materia consiste en que, a partir de esta última fecha, no se produce el autoconsumo de bienes regulado en el artículo 9.1.º c) LIVA cuando el régimen de tributación aplicable a una actividad económica cambia del régimen general a alguno de los regímenes especiales citados, o viceversa, cualequiera que sea la causa en virtud de la cual se haya producido dicho cambio. Por el contrario, con arreglo a la normativa anterior, la exclusión del autoconsumo, en estos casos de tránsito del régimen general a uno de los especiales citados, o viceversa, sólo tenía lugar cuando dicho tránsito se producía «por obligación legal» o por «modificación de la normativa del impuesto», aun cuando en este último caso el cambio de sector se hubiera producido voluntariamente por el sujeto pasivo, en virtud del ejercicio de un derecho de opción.

**Ejemplo 1.** Imaginemos un empresario, «A», que reúne todos los requisitos necesarios para tributar en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP) y que en el año «n-5» renunció a la aplicación de dicho régimen, por lo que en dicho año y siguientes ha venido tributando en régimen general<sup>7</sup>. En diciembre del año «n-1», «A» revoca dicha renuncia, lo que significa que, a partir del 1 de enero del año «n» va a tributar en el REAGP. Pues bien, en este caso se produce un cambio de afectación de bienes corporales (aquellos integrados en el patrimonio empresarial de «A»), de un sector (constituido por la actividad que tributó en régimen general hasta el año «n-1») a otro diferenciado de su actividad (dado que la actividad en el REAGP constituye, ex lege, un sector diferenciado).

Con arreglo a la redacción del artículo 9.1.º c) LIVA vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, había que entender que en estos casos se producía el autoconsumo regulado en el precepto, ya que dicho autoconsumo sólo quedaba excluido cuando se producía «por obligación legal» (lo que no ocurre en el supuesto, dado que la revocación de la renuncia al REAGP es puramente voluntaria para «A») o por modificación normativa del impuesto, que no existe en el ejemplo propuesto. Por el contrario, con la nueva normativa vigente desde el 1 de enero de 2002, en el ejemplo planteado el autoconsumo queda excluido y ello evita las consecuencias derivadas de la producción de múltiples autoconsumos a que conducía la normativa anterior (tantos autoconsumos como bienes corporales estuvieran integrados en el patrimonio empresarial del sujeto pasivo, lo que implica la emisión de las correspondientes facturas y el reflejo en la declaración-liquidación correspondiente).

**Ejemplo 2.** Esto mismo es aplicable en el caso de otro empresario, «B», que venía tributando en el régimen especial simplificado y que en diciembre del año «n-1» renuncia a la aplicación de dicho régimen, lo que supone la tributación en régimen general a partir del 1 de enero del año «n». Tampoco aquí hay autoconsumo con arreglo a la nueva redacción del artículo 9.1.º c) LIVA, en tanto que, con arreglo a la redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2001, sí existía tal autoconsumo (pues el cambio de afectación de los bienes, de la actividad en régimen simplificado a la misma actividad en régimen general, no era debido a una «modificación normativa» ni a una «obligación legal»).

<sup>7</sup> El artículo 33 RIVA regula la «opción y renuncia a la aplicación de los regímenes especiales» señalando, en el párrafo quinto de su apartado 2, en relación con la renuncia al REAGP, que «la renuncia tendrá efecto para un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el respectivo régimen especial, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto».



No obstante, entendemos que el alcance de la modificación operada por la Ley 24/2001 es más limitado de lo que puede pensarse en un principio. Así, conviene examinar los supuestos siguientes:

- Cuando la actividad pasa de tributar en el régimen general al del recargo de equivalencia, o a la inversa: en estos casos, lo normal es que dicho cambio haya tenido lugar «por obligación legal» (pues el régimen del recargo de equivalencia tiene carácter obligatorio: art. 120.dos LIVA<sup>8</sup>) o, en su caso, por una modificación de la normativa del impuesto, con lo cual la exclusión del autoconsumo ya venía amparada por la normativa anterior a 1 de enero de 2002. A ello hay que añadir que, en el régimen del recargo de equivalencia, no hay derecho a deducir el IVA soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes, en la medida en que tales bienes se utilicen en la realización de actividades a las que afecte dicho régimen especial (art. 154.dos, párrafo segundo y art. 101.uno, párrafo cuarto LIVA<sup>9</sup>), con lo cual, en caso de «cambio» del régimen del recargo al general, lo normal es que al hipotético autoconsumo se le aplique la norma de no sujeción del artículo 7.7.º LIVA (no sujeción del autoconsumo cuando no hubo derecho a deducir el IVA soportado por los bienes que constituyen el objeto del mismo<sup>10</sup>). Vemos, por tanto, que ya la normativa anterior a 1 de enero de 2002 excluía el autoconsumo en estos supuestos.

*Imaginemos, por ejemplo, un empresario «A» que ha tributado en el año «n-1» con arreglo al régimen del recargo de equivalencia y que en el año «n» pasa a tributar en el régimen general, por haber perdido, a efectos del IVA, la condición de comerciante minorista (art. 149 LIVA<sup>11</sup>). En este caso, el cambio de sector se produce por obligación legal (pues es la Ley la que impone dicho cambio) de*

<sup>8</sup> Según el artículo 120.dos LIVA, tienen carácter obligatorio los regímenes especiales del recargo de equivalencia, de las agencias de viajes y del oro de inversión y carácter voluntario los demás, esto es, el régimen simplificado, el REAGP y el régimen de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Ello significa, en el caso de tránsito del régimen general al del recargo, o viceversa, que ese cambio de un régimen a otro se produce obligatoriamente cuando se reúnan los requisitos para tributar en el recargo (en el primer caso) o cuando dejen de reunirse tales requisitos (en el segundo), sin que en ello intervenga la voluntad del empresario afectado: no hay opción, ni renuncia, ni revocación de la renuncia en el caso del recargo y, por tanto, las «salidas» y «entradas» en este régimen especial son ajenas a la voluntad del empresario y son impuestas, en todo caso, por la Ley.

<sup>9</sup> El párrafo segundo del artículo 154.dos LIVA establece que «tampoco podrán (los empresarios que tributan en el régimen especial del recargo de equivalencia) deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que afecte este régimen especial». Por su parte, el párrafo cuarto del artículo 101.uno LIVA establece que «Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de la actividad, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Ley... considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia».

<sup>10</sup> La Memoria del Proyecto de Ley del IVA, de 9 de octubre de 1992, señala en relación con este supuesto de no sujeción que «esta no sujeción se funda también en los principios generales del Impuesto, que impiden la doble tributación de las operaciones sujetas al mismo, que se produciría al gravar los autoconsumos realizados por quien no ha podido deducirse el Impuesto soportado en los correspondientes *inputs*».

<sup>11</sup> Así, por ejemplo, porque en el año «n-1» haya realizado más del 20 por 100 de sus entregas de bienes a otros empresarios (y siempre que el comerciante en cuestión no tenga la condición de minorista a efectos del IAE).

*manera que, ya con arreglo a la normativa anterior, no existía autoconsumo alguno derivado de dicho cambio. Lo mismo en el supuesto de que «A» pase, de tributar en el régimen general, a tributar en el del recargo, por haber adquirido la condición de comerciante minorista, pues en este caso el cambio de sector se impone nuevamente por obligación legal.*

- Cuando el cambio se produce del REAGP al régimen general: en este supuesto, tampoco había autoconsumo con arreglo a la normativa anterior dado que, aun cuando el REAGP es un régimen voluntario (lo que excluye que el cambio del régimen general al REAGP, o viceversa, se produzca por «obligación legal»: art. 120.dos LIVA) tampoco hay derecho a deducir el IVA soportado por las adquisiciones de bienes destinados a su utilización en este régimen especial (arts. 130. uno y 101.uno. párrafo cuarto LIVA), lo que implica que será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 7.7.º LIVA en caso de cambio de afectación de bienes corporales de la actividad en el REAGP a la actividad en el régimen general.

En cambio, la nueva redacción del artículo 9.1.º c) LIVA sí despliega todos sus efectos y sí introduce una situación diferente de la existente con arreglo a la legislación anterior cuando se produce el cambio del régimen general al REAGP, como hemos indicado en el «ejemplo 1» anterior.

- En el supuesto de cambio del régimen simplificado al general, o viceversa, la nueva redacción del artículo 9.1.º c) también introduce una situación diferente en relación con la vigente con anterioridad (como hemos visto en el «ejemplo 2» expuesto con anterioridad) pues, dado que el régimen simplificado tiene carácter voluntario (lo que excluye que el cambio del régimen general al simplificado o viceversa se produzca por «obligación legal»), y que en él sí es posible, aunque con ciertas particularidades, la deducción del IVA soportado (lo que excluye la aplicación del supuesto de no sujeción del art. 7.7.º LIVA), no había modo de excluir el autoconsumo de acuerdo con la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.
- Finalmente, el régimen especial del oro de inversión también tiene carácter obligatorio (art. 120.dos LIVA), por lo que hay que entender que los hipotéticos cambios entre este régimen y el general se producen por «obligación legal» y que ya con anterioridad al 1 de enero de 2002 quedaba excluida la posibilidad de autoconsumo. Únicamente en caso de renuncia a la exención (arts. 140 ter LIVA y 51 ter RIVA) podría defenderse que se ha producido un cambio «voluntario» del régimen especial al general y en este caso sí tendría virtualidad la nueva redacción del artículo 9.1.º c) LIVA. No obstante, personalmente entendemos que, aun cuando se efectúe dicha renuncia, la entrega de oro a que la misma se refiere sigue enmarcándose en el sector diferenciado propio del oro de inversión (lo que dará lugar, dentro de dicho sector, si además se realizan operaciones exentas del impuesto, a la aplicación de la regla de prorrata).

De esta forma, la nueva redacción del artículo 9.1.º c) LIVA se traduce en que, en una serie de supuestos en que se producía autoconsumo de bienes con arreglo a la redacción de la Ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, ya no se realiza dicho hecho imponible del impuesto. Ahora bien, para evitar deducciones que no se correspondan con la utilización real de los bienes, la LIVA, en el propio artículo 9.1.º c), en su nueva redacción, establece que dicha exclusión del autoconsumo se entiende sin perjuicio de:

- a) Las regularizaciones de deducciones previstas en los artículos 101, 105, 106, 107, 109, 110, 112 y 113 LIVA. En dichos preceptos se regulan el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad; el procedimiento de aplicación de las prorratas, general y especial; la regularización de deducciones por bienes de inversión y la regularización de la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad.

**Ejemplo 1.** Imaginemos un empresario, «A», que renunció a la aplicación del régimen especial de la agricultura en el año «n-5» y que viene tributando en el régimen general del impuesto. El 1 de enero del año «n», el empresario «A» adquiere un tractor, soportando una cuota de IVA por dicha adquisición de 5.000 euros, que deduce en la declaración-liquidación del primer trimestre del año «n».

En diciembre del año «n», «A» revoca su renuncia al REAGP, lo que implica que a partir del 1 de enero de «n+1» va a tributar en dicho régimen especial. Pues bien, con arreglo a la nueva redacción del artículo 9.1.º c) LIVA, no hay autoconsumo por el hecho de que el tractor pase de una actividad en régimen general al REAGP, pero ello no obsta para que «A» deba practicar la regularización de la deducción practicada por el bien de inversión, conforme a lo dispuesto en el artículo 107 LIVA. El resultado de dicha regularización, en el año «n+1», es de 1.000 euros<sup>12</sup>, que «A» deberá declarar e ingresar. Esto último plantea el problema del modelo que ha de utilizarse para efectuar dicho ingreso, dado que los empresarios en REAGP no están obligados, con carácter general, a presentar declaración-liquidación. Desde nuestro punto de vista, el modelo que deberá utilizarse es el 300 (dado que el modelo 309, de declaración-liquidación no periódica, sólo puede utilizarse en los casos específicamente previstos en el art. 71.7 RIVA, entre los cuales no se incluye el de ingreso del resultado de la regularización de deducciones por bienes de inversión), que deberá presentarse en los 30 primeros días del mes de enero de «n+2».

**Ejemplo 2.** Supongamos un empresario «B», que no viene desarrollando actividades empresariales y que adquiere un tractor el 1 de enero del año «n» (IVA soportado: 5.000 euros) que entra en funcionamiento en dicha fecha y que va a destinar a una actividad agrícola. A partir de ahí, se producen las siguientes circunstancias:

- En la declaración-liquidación del primer trimestre del año «n», «B» deduce el IVA soportado por la adquisición del camión, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 111 LIVA<sup>13</sup>.
- En la declaración-liquidación del último trimestre del año «n», «B» solicita la devolución de dicho IVA<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> La regularización del artículo 107 LIVA, en este caso, es:

$$(5.000 - 1.000) / 5 = 1.000 \text{ (ingreso adicional que «A» debe efectuar).}$$

<sup>13</sup> El artículo 111 LIVA, como se sabe, regula las «deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales» y fue objeto de nueva redacción por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2001.

<sup>14</sup> Según el artículo 115.tres LIVA, «los empresarios y profesionales podrán solicitar la devolución de las cuotas que sean deducibles en virtud de lo establecido en el presente artículo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 115 de esta Ley».

- *El 1 de enero del año «n+1» se produce el inicio de la realización habitual de las entregas de bienes propias de la actividad agrícola, tributando «B», en este año «n+1» y en los dos años siguientes, en el régimen general (art. 111.cinco LIVA: la práctica de las deducciones conforme al art. 111 LIVA tiene los mismos efectos que la renuncia al REAGP <sup>15</sup>).*
- *En diciembre de «n+3», «B» revoca la renuncia al REAGP, de manera que a partir del 1 de enero de «n+4» va a tributar en dicho régimen especial.*

*Pues bien, con arreglo a la nueva redacción del artículo 9.1.º c) LIVA, el cambio de afectación del tractor de la actividad en régimen general a la actividad en el REAGP, que se opera el 1 de enero del año «n+1», no determina la realización de ningún autoconsumo de bienes. Ahora bien, «B» deberá efectuar la regularización de la deducción del IVA soportado por la adquisición del camión al final del año «n+4», conforme al artículo 112 LIVA <sup>16</sup> (a cuyo efecto, las operaciones realizadas en el REAGP se considerarán como operaciones que no generan el derecho a deducir el IVA soportado y que sólo se computan en el denominador de la prorrata de deducción: arts. 101 y 104 LIVA), efectuando el ingreso correspondiente, de 1.000 euros, mediante la presentación del modelo 300, durante los treinta primeros días naturales del mes de enero de «n+5».*

- b) La rectificación de las deducciones practicadas por la adquisición o importación de los bienes corrientes, los activos fijos distintos de los bienes de inversión (art. 108 LIVA) y los servicios que no hayan sido utilizados con anterioridad al cambio del régimen de tributación, cuando el destino real de dichos bienes y servicios es distinto del destino previsible de los mismos <sup>17</sup>.

*Imaginemos un empresario que tributa en el régimen general del impuesto (prorrata: 100 por100) y que adquiere un ordenador, el 1 de enero del año «n», por importe de 1.000 euros (IVA soportado: 160 euros, que el empresario deduce en la primera declaración-liquidación del año «n»), que no llega a utilizarse durante el año citado. Dicho ordenador, según el artículo 108.dos.5.º LIVA, no tiene la consideración de bien de inversión a efectos del IVA <sup>18</sup>.*

*Si en el año «n+1» empieza a tributar en el REAGP (porque revocó la previa renuncia que había efectuado a este régimen especial), no se produce autoconsumo por el cambio de afectación del ordenador, pero el empresario deberá rectificar la deducción practicada, dado que se cumplen los requisitos exigidos en el artículo 9.1.º c) LIVA al efecto, a saber:*

- <sup>15</sup> Dispone el artículo 111.cinco LIVA, en su primer párrafo, que «los empresarios o profesionales que hubiesen practicado las deducciones a que se refiere este artículo no podrán acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca por las actividades en las que utilicen los bienes y servicios por cuya adquisición hayan soportado o satisfecho las cuotas objeto de deducción hasta que finalice el tercer año natural de realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el desarrollo de tales actividades.»
- <sup>16</sup> El artículo 112 LIVA se ocupa de la «regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales» y también ha sido objeto de nueva redacción, con efectos desde el 1 de enero de 2001, por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre.
- <sup>17</sup> El artículo 99.dos LIVA, en su párrafo primero, dispone que «las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado».
- <sup>18</sup> El artículo 108.dos 5º LIVA excluye de la consideración de bienes de inversión, a efectos del IVA, a los bienes cuyo valor de adquisición sea inferior a 500.000 pesetas (3.005,06 euros).

- *Se trata de un bien que no tiene la consideración de bien de inversión [para estos últimos, lo que procede es la regularización de deducciones ex art. 107 LIVA, como hemos visto en los ejemplos 1 y 2 de la letra a) anterior].*
  - *Dicho bien no ha sido utilizado con anterioridad al cambio de afectación (si lo hubiera sido, el legislador renuncia a la regularización de deducciones, entendiéndose que dicha utilización, por pequeña que sea, «consume» el bien a efectos del impuesto).*
  - *El destino real del ordenador (su utilización en una actividad, la sometida al REAGP, que no genera el derecho a la deducción del IVA soportado) es distinto del que se tuvo en cuenta para practicar la deducción (pues aquí se tomó en consideración la actividad en régimen general que permitía deducir la totalidad del IVA soportado).*
- c) Los ajustes que, con arreglo al artículo 155 LIVA, deben efectuarse en caso de comienzo o cese de actividades sujetas al régimen especial del recargo de equivalencia.

*Así, por ejemplo, imaginemos un empresario, «A», que en el año «n» ha tributado en el régimen general del impuesto y que en el año «n+1» viene obligado a tributar por su actividad en el régimen del recargo de equivalencia, porque reúne los requisitos exigidos en la LIVA a estos efectos. No se produce autoconsumo de bienes en este supuesto (a nuestro juicio, tampoco se producía dicho autoconsumo con arreglo a la normativa anterior, como ya hemos señalado, pues el cambio de un sector a otro se produce por «obligación legal») pero «A» deberá ingresar a la Hacienda Pública el resultado de aplicar, sobre el valor de adquisición de las existencias inventariadas, los tipos del IVA y del recargo de equivalencia e ingresar el importe resultante (arts. 155 LIVA y 60 RIVA). Nuevamente se plantea aquí la cuestión del modelo que debe utilizarse para efectuar dicho ingreso, dado que los empresarios en régimen del recargo de equivalencia no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones con carácter general. Entendemos que, dado que no se contempla expresamente este supuesto entre los que deben ser objeto de declaración utilizando el modelo 309 (art. 71.7 RIVA: declaración-liquidación no periódica), deberá ser el modelo 300 el que se utilice a estos efectos.*

#### A.2.B. Creación de un nuevo sector diferenciado.

La Ley 24/2001 ha introducido una nueva letra d) en el artículo 9.1.º c) LIVA, con arreglo a la cual constituyen un sector diferenciado *ex lege*, «las operaciones de cesión de créditos o préstamos». Tales operaciones de cesión de créditos y préstamos están exentas del IVA [art. 20.uno.18.º, letras d) y e) LIVA] y su realización no permite deducir el IVA soportado (art. 94.uno.1.º LIVA). Por excepción, sí generan el derecho a la deducción las cesiones de créditos o préstamos efectuadas para un destinatario que se encuentre establecido fuera de la Comunidad Europea [en cuyo caso la cesión no está sujeta al IVA, por entenderse efectuada fuera del territorio de aplicación de dicho impuesto: art. 70.uno.5.º, letra h) LIVA], así como las cesiones directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y que se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino (art. 94.uno.3.º LIVA).

Estas operaciones de cesión de créditos y préstamos, a diferencia de otras operaciones financieras que se realizan casi exclusivamente por entidades que operan con habitualidad en mercados financieros, presentan la particularidad de que pueden ser realizadas tanto por entidades financieras, como por empresarios o profesionales ajenos a dichos mercados y que simplemente transmiten tales créditos con la finalidad de que un tercero se encargue de su cobro, normalmente en el marco de un contrato de *factoring* <sup>19</sup>. La Dirección General de Tributos (DGT, en adelante) se ha referido a estas operaciones de transmisión de créditos y préstamos en la Resolución vinculante de 24 de noviembre de 1986 (Boletín Oficial del Estado de 19 de diciembre de 1986) en los siguientes términos:

*«Están exentas del Impuesto... las siguientes operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, con independencia de la condición del sujeto pasivo que las lleve a cabo:*

*1.º Cesión de créditos mediante precio cuando determine la transmisión de la titularidad de los créditos cedidos.*

*Se considerará transmitida la titularidad de los créditos recibidos en todo caso cuando el adquirente asuma el riesgo de insolvencia del deudor respecto de los mismos.*

*2.º Los préstamos o créditos instrumentados mediante anticipos de fondos sobre el importe de créditos cedidos en comisión de cobranza.*

*No están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:*

*1.º Los denominados anticipos de fondos que, en realidad, constituyen el pago de la contraprestación de créditos adquiridos en firme.*

*2.º Los impropiaamente denominados servicios de gestión de cobro de créditos de titularidad propia por haber sido adquiridos previamente a terceros.*

*Están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentos del mismo los servicios de gestión de cobro prestados por empresarios o profesionales actuando en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, en relación con créditos de titularidad ajena recibidos en comisión de cobranza».*

<sup>19</sup> De acuerdo con la doctrina mercantilista dominante (ROCA GUILLAMÓN), el *factoring* consiste en una actividad que tiene por objeto, para el «factor», la adquisición en firme a los productores de bienes o prestadores de servicios, de los créditos de que son titulares contra sus clientes o compradores, garantizando su satisfacción y prestando servicios complementarios de contabilidad, estudios de mercado, investigación de la clientela, etc., a cambio de una retribución, a lo que puede agregarse una posibilidad de financiación mediante anticipos con devengo de intereses. Señala URÍA, (*Derecho Mercantil*, vigesimosexta edición, pág. 780, ed. Marcial Pons) que el *factoring* no es una simple compra de créditos, sino que su finalidad principal es auxiliar a los fabricantes y comerciantes en la organización y llevanza de su contabilidad y en la facturación de las operaciones realizadas. De esta manera, el *factoring* implica «una pluralidad de prestaciones: por un lado, el servicio de contabilidad y cobro de las facturas; por otro, la cobertura de la insolvencia del cliente y, por último, una prestación de crédito al anticipar el importe de las facturas al cobro».

En este mismo sentido se ha pronunciado la citada Dirección General en Resoluciones vinculantes de 24 de julio y 31 de julio de 1987 (publicadas en los Boletines Oficiales del Estado de 17 de agosto y de 14 de agosto de 1987, respectivamente), así como la Resolución no vinculante de 4 de junio de 1987, según la cual

*«Están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, pero exentas del mismo, las operaciones de cesión mediante precio de los créditos derivados de cuentas a cobrar correspondientes a ventas a clientes de los cuales es titular una sociedad que realiza actividades empresariales».*

Pues bien, lo que se consigue con la creación de este sector diferenciado *ex lege* es evitar que la realización de estas operaciones (que, como hemos señalado anteriormente, no sólo se efectúan por las entidades que se dedican habitualmente a la realización de operaciones financieras, sino también por los productores y comercializadores de bienes y servicios de carácter no financiero) determine, para el cedente, una reducción del porcentaje de deducción del IVA por él soportado, y ello porque las operaciones de cesión de créditos exentas según el artículo 20.uno.18.º LIVA no generan dicho derecho a la deducción.

Este mismo mecanismo, consistente en «aislar» ciertas operaciones a través de la creación, para ellas, de un sector diferenciado específico, con el fin de evitar consecuencias perjudiciales en cuanto al derecho a la deducción del IVA soportado, ya fue utilizado por el legislador, bajo la vigencia de la anterior Ley del IVA (Ley 30/1985, de 2 de agosto) para «separar» las actividades de arrendamiento financiero respecto de las demás realizadas por las entidades de crédito, con el fin de que el IVA soportado por las adquisiciones de bienes y servicios destinados a dicha actividad de arrendamiento financiero pudiera ser deducido y no se viera afectado por la prorrata de deducción, mínima, que otorgan las operaciones financieras exentas mencionadas en el artículo 20. uno.18.º LIVA<sup>20</sup>. Posteriormente, el legislador, a través de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, modificó el artículo 101 LIVA para admitir la posibilidad de que, respecto del sector diferenciado constituido por la actividad de arrendamiento financiero, pudiera aplicarse la regla de prorrata especial.

Pues bien, el legislador parece haber seguido aquí una línea de pensamiento análoga a la que guió su actuación en 1990 y ha vuelto a crear un sector diferenciado específico, con la finalidad de evitar que la realización de estas operaciones de cesión de créditos y préstamos «contamine» el derecho a deducir el IVA soportado por parte de los empresarios cedentes. No obstante, en relación con esta nueva norma, entendemos procedentes las observaciones que mencionamos a continuación.

<sup>20</sup> En concreto, fue la Ley 5/1990, de 29 de junio, la que introdujo el sector diferenciado correspondiente a las actividades de arrendamiento financiero y ello una vez que la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito facultara a estas entidades para actuar como arrendatarios financieros ya que, hasta entonces, tal actividad sólo podía ser desarrollada por las empresas de arrendamiento financiero inscritas en el Registro especial creado al efecto.



#### A.2.B.1. Aplicación de la regla de prorrata especial.

No existe en este sector diferenciado la posibilidad de aplicar la regla de prorrata especial, dado que tal posibilidad sólo está contemplada en el artículo 101.uno LIVA respecto de los sectores diferenciados a que se refiere el artículo 9.1.º letra c), letras a') y c') LIVA y no para los regulados en las letras b') ni d') del citado artículo 9.1.º letra c). La Ley 24/2001 parece haber considerado que no es necesaria la aplicación de dicha regla en este contexto, dado que las operaciones de cesión de créditos y préstamos están exentas del IVA, de acuerdo con el artículo 20.uno.18.º LIVA (exención limitada, que no genera el derecho a deducir el IVA soportado).

Sin embargo, ya hemos apuntado con anterioridad que, en determinados supuestos, estas cesiones, como las demás operaciones financieras contempladas en el precepto citado, sí generan el derecho a la deducción. En concreto, ello ocurre cuando el cesionario está establecido fuera de la Comunidad Europea [en cuyo caso la cesión no está sujeta al IVA, por aplicación de las reglas de localización: art. 70, apartados uno.5.º letra h) y dos LIVA], así como en el caso de que la cesión esté directamente relacionada con una exportación, en los términos citados en el artículo 94.uno.3.º LIVA. Por tanto, dado que en este sector particular pueden realizarse tanto operaciones que generan el derecho a la deducción del IVA soportado como otras operaciones que no generan dicho derecho, entendemos que debería abrirse la posibilidad de aplicar, en el sector en cuestión, la regla de prorrata especial.

#### A.2.B.2. Realización de cesiones de forma no habitual.

En el caso de que el empresario cedente realice estas operaciones de cesión o transmisión de créditos o préstamos de forma no habitual, su situación, a la vista de la nueva regulación, puede verse «empeorada» respecto de la que existía con anterioridad a la Ley 24/2001. En efecto, con la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, la realización de estas operaciones sin carácter habitual no determinaba reducción del porcentaje de deducción dado que, según el artículo 104.tres.4.º LIVA, las operaciones financieras que no constituyen actividad habitual del sujeto pasivo no se computan en el numerador ni en el denominador de la fracción relevante a efectos de la prorrata de deducción.

En cambio, con la nueva normativa, la realización de cualquier operación de cesión de créditos o préstamos por parte de un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad determina la aparición del sector diferenciado, aun cuando estas cesiones no constituyan actividad habitual del empresario o profesional en cuestión. De esta manera, el IVA soportado por la adquisición o importación de bienes y servicios que se utilicen tanto en la actividad habitual del empresario o profesional como en la realización de la cesión de crédito no habitual, se deducirán en la medida en que lo permita el porcentaje de prorrata calculado teniendo en cuenta tanto la primera actividad como la segunda.

#### A.2.B.3. Situación del «factor» en las operaciones de *factoring*.

La DGT, en contestación a consulta evacuada el 1 de agosto de 2001, ha considerado que cuando la persona adquirente del crédito o préstamo (cesionario o «factor», en el caso de operaciones de *factoring*) retribuye al cedente por la transmisión del crédito efectuada por éste (normalmente, abonando al cedente el importe del crédito, menos una comisión, que constituye la contraprestación del servicio prestado por el «factor») dicho cesionario «efectúa una operación por la que anticipa fondos a cuenta de los que recibirá en la fecha del vencimiento total o parcial del crédito o préstamo



que ha adquirido», por lo que «en estos términos, ha de entenderse que cuando adquiere un crédito o préstamo está concediendo a su vez otro crédito o préstamo, operación exenta del Impuesto conforme al artículo 20.uno.18.º c) de la Ley 37/1992».

De esta manera, la DGT parece haber tenido en cuenta, en esta Resolución reciente, la verdadera esencia del *factoring* (que no es, como señala la doctrina mercantilista, una simple «compra de créditos» por parte del «factor», sino un contrato en virtud del cual éste realiza varias prestaciones a favor del cedente del crédito y, entre ellas, la del anticipo del importe de los créditos cedidos), apartándose, en cierta forma, de la Resolución vinculante de 24 de noviembre de 1986, ya citada anteriormente, según la cual «los denominados anticipos de fondos que, en realidad, constituyen el pago de la contraprestación de créditos adquiridos en firme» son operaciones no sujetas al IVA (pues se trata de entregas de dinero a título de contraprestación o pago: art. 7.12.º LIVA). Por lo tanto, el «factor», al anticipar los fondos, de acuerdo con el criterio sentado en la Resolución de 1 de agosto de 2001, concede un crédito, lo cual, sin embargo, no determina la aparición para él del sector diferenciado del artículo 9.1.º c), letra d') LIVA, y ello porque el sector diferenciado incluye sólo las operaciones de «cesión» (esto es, transmisión) de créditos ya existentes, pero no las operaciones de «constitución» o «concesión» de los créditos en cuestión. Importa señalar, a estos efectos, que la Ley 37/1992 distingue, como supuestos diferentes, los de «concesión de créditos y préstamos» [art. 20.uno.18.º letra c) LIVA] y los de «transmisión de préstamos y créditos» [art. 20.uno.18.º letra d) LIVA] <sup>21</sup>.

#### A.2.B.4. Concepto de «cesión de créditos» a estos efectos.

En relación con esta cuestión, entendemos, en primer lugar, que el sector diferenciado sólo incluye las operaciones en virtud de las cuales se transmite la titularidad del crédito, pues sólo aquí existe una verdadera y propia «transmisión». A estos efectos hay que recordar que, según la Resolución

<sup>21</sup> A nuestro entender, la DGT ha «forzado» en cierta medida la realidad jurídica, en la Resolución de 1 de agosto de 2001, al considerar que cuando el «factor» paga la contraprestación al cedente del crédito (que ha transmitido la titularidad del mismo) está, a su vez, «concediendo otro crédito o préstamo». En efecto, si nos ceñimos a la figura del préstamo, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 1.740 del Código Civil, según el cual:

«Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo (...)».

Resulta, así, según el precepto transcrito, que un elemento esencial del préstamo está constituido por la obligación de devolución del prestatario. En esta idea insiste el artículo 1.753 del Código Civil, que, con referencia al simple préstamo, establece que:

«El que recibe en préstamo dinero u otra cosa fungible, adquiere su propiedad, y está obligado a devolver al acreedor otro tanto de la misma especie y calidad».

Ocurre, sin embargo, que, cuando el «factor» abona al cedente del crédito la contraprestación correspondiente a dicha cesión (partiendo, en todo caso, de que la cesión implica la transmisión de la titularidad sobre el crédito cedido y la asunción por el cesionario del riesgo de insolvencia del deudor), el cedente no asume obligación alguna de devolución al «factor». El cedente, en definitiva, «adquiere la propiedad» del dinero abonado por el factor, como establece el artículo 1.753 del Código Civil, pero en ningún caso está obligado a devolver al «factor» otro tanto de la misma especie y calidad, como exige el precepto citado.

En conclusión, una cosa es que la cantidad abonada por el «factor» al cedente del crédito sirva para satisfacer la necesidad de financiación de éste y otra, diferente, que la operación en cuya virtud se abona el importe indicado pueda caracterizarse como un préstamo o crédito. En cualquier caso, la postura de la DGT encuentra un apoyo evidente en que el auténtico significado de la operación a que estamos haciendo referencia es el de un anticipo de fondos con una finalidad evidentemente financiera.

vinculante de la DGT de 24 de noviembre de 1986, ya citada, «se considerará transmitida la titularidad de los créditos recibidos en todo caso cuando el adquirente asuma el riesgo de insolvencia del deudor respecto de los mismos». Éste es, además, el sentido en que el Código Civil utiliza la expresión «cesión de créditos» <sup>21 bis</sup>.

En cambio, cuando el crédito se cede en «comisión de cobranza» (esto es, a efectos de que el cesionario procure el cobro del crédito, pero sin que éste asuma el riesgo de la insolvencia del deudor) consideramos que no hay sector diferenciado alguno para el cedente y ello porque esta «cesión» de carácter puramente instrumental no constituye operación alguna a efectos del IVA, por cuanto no hay transmisión de la titularidad del crédito a un tercero. Lo que sí constituye operación a estos efectos es el anticipo de fondos efectuado por el «cesionario» sobre el importe del crédito cedido en comisión de cobranza, pues en este caso sí nos hallamos ante una auténtica «concesión de un crédito» en el sentido del artículo 20.uno.18.º letra c) LIVA. Así lo ha indicado la DGT en Resoluciones de 1 de enero y de 28 de abril de 1998 y de 23 de febrero de 2001.

Por otra parte, la doctrina civilista ha distinguido la «cesión de créditos» del «pago con subrogación», aun cuando se trata de figuras semejantes. En ambos casos, existe un tercero que asume la posición jurídica del acreedor; sin embargo, este efecto se produce, en el caso de la cesión, de forma voluntaria para el cedente, en tanto que, en el pago con subrogación, nos hallamos ante un efecto que se impone *ex lege* en ciertos supuestos de pago efectuados por terceros <sup>22</sup>. Entendemos que en este supuesto de «pago con subrogación» no nos hallamos ante la cesión de créditos a que se refiere el artículo 9.1.º c), letra d') LIVA, sino ante una figura distinta, por lo que en estos supuestos no aparece el sector diferenciado a que se refiere el precepto citado.

Finalmente, hay que hacer una mención, siquiera breve, a la figura de la «cesión del contrato». Se trata, en este caso, de que, manteniéndose el mismo contrato como un todo vincule, por efecto de la cesión, a personas distintas de las que lo celebraron: así, se puede hablar de la cesión del contrato de arrendamiento o del de ejecución de obra, por poner dos ejemplos.

La doctrina civilista ha discutido si esta cesión del contrato se descompone en una serie de cesiones parciales (cesión de los créditos, asunción de deudas...) o si se trata de una operación de carácter unitario y, en definitiva, de un negocio único. Esta última es la tesis dominante en la actualidad y, de acuerdo con ello, debemos entender que, en la medida en que no nos hallamos ante una propia «cesión de créditos» no debe existir sector diferenciado en estos casos.

<sup>21 bis</sup> El Capítulo VII del Título IV del Libro IV del Código Civil se titula «De la transmisión de créditos y demás derechos incorporales». Ahora bien, todos los preceptos comprendidos en dicho Capítulo (arts. 1.526 a 1.536) utilizan la expresión «cesión» de créditos, de donde se deduce que, para el Código Civil, la cesión del crédito equivale a una auténtica transmisión de la titularidad del mismo, en virtud de la cual aparece un nuevo acreedor que sustituye al primitivo (el que efectuó la cesión), ocupando su mismo lugar y condiciones.

<sup>22</sup> La doctrina civilista cita como ejemplo de pago con subrogación el caso del pago efectuado por unos acreedores a otros preferentes o el realizado por terceros interesados en el cumplimiento de la obligación a que se refiere el artículo 1.210 Código Civil, en sus números 1.º y 3.º.

## B. Artículo 75 LIVA.

### B.1. Consideraciones generales.

El artículo 75 LIVA regula el devengo del impuesto correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios estableciendo, en su apartado uno, reglas generales para dichas operaciones y reglas especiales para determinados supuestos: operaciones entre comitente y comisionista, autoconsumos, transferencias intracomunitarias de bienes y operaciones de tracto sucesivo. Por su parte, el apartado dos del precepto establece una norma referida a la exigibilidad del impuesto en el caso de pagos anticipados.

La regulación contenida en este precepto trae causa del artículo 10 de la Sexta Directiva comunitaria<sup>23</sup>. Pues bien, el artículo 5, apartado tres de la Ley 24/2001 ha introducido dos modificaciones de gran importancia en el precepto y que responden a justificaciones diversas, pues se trata, en un caso, de trasponer a nuestra normativa interna las previsiones del legislador comunitario establecidas en relación con las operaciones de tracto sucesivo, en tanto que en el otro de lo que se trata es de clarificar la regla de devengo en el supuesto de ciertas ejecuciones de obra efectuadas para la Administración y a las que se ha referido el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de marzo de 2001.

### B.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.

Vamos a referirnos, en primer término, a las ejecuciones de obra efectuadas para la Administración y a continuación lo haremos a las operaciones de tracto sucesivo.

#### B.2.A. Ejecuciones de obra para la Administración.

Para examinar esta cuestión, vamos a distinguir entre la situación existente con anterioridad a la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 5 de marzo de 2001 y la generada por este pronunciamiento jurisdiccional.

##### B.2.A.1. Situación anterior a la STS de 5 de marzo de 2001.

La DGT había especificado en numerosas consultas la regla de devengo aplicable en el caso de ejecuciones de obra por las que se emiten certificaciones parciales por tramos de obra ejecutada, que se puede sintetizar en los siguientes puntos:

- El IVA correspondiente a las ejecuciones de obra se devenga cuando la obra se pone a disposición del dueño de la misma y, si se trata de ejecuciones de obra sin aportación de materiales por el contratista, cuando se efectúan las operaciones gravadas (Resolución de 25 de febrero de 1994, entre otras muchas).

<sup>23</sup> Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, «en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme (77/388/CEE), publicada en el DOCE L 145, de 13 de junio.

- La simple emisión de certificaciones de obra no determina, en principio, el devengo del IVA. Así, en la Resolución anteriormente citada, la DGT señalaba que:

*«La presentación o expedición de las certificaciones de obras no determinará el devengo del Impuesto, excepto en los casos de pago anticipado del precio, ya que la simple expedición de una certificación de obra no puede calificarse de entrega de bienes por no haber transmisión del poder de disposición.*

*Cuando, por pacto expreso entre las partes, la expedición o aceptación de una certificación de obra suponga la entrega de lo construido al adquirente, en los términos del artículo 8, apartado uno de la Ley, también se producirá el devengo del Impuesto».*

En el mismo sentido, la Resolución de 8 de febrero de 1995, referida al supuesto específico de las ejecuciones de obra efectuadas para entidades públicas, disponía que:

*«Para determinar el devengo del Impuesto como consecuencia de la expedición de certificaciones por ejecuciones de obras con aportación de materiales, deberá estar-se al carácter de las certificaciones expedidas: si la certificación no supone la puesta de la obra a disposición del cliente, como es lo habitual en los supuestos de contratos con entidades públicas, el Impuesto no se devengará hasta el momento de cobro efectivo de la certificación; en otro caso (si la certificación supusiera la entrega de la obra o parte de la misma al cliente), la expedición de la certificación producirá el devengo del Impuesto, con independencia del momento en que se cobre el precio correspondiente a la obra certificada».*

- Si a la certificación corresponde un pago efectivo por parte de la Administración, el IVA se devenga por el importe cobrado, pero ello es así por aplicación de la regla contenida en el artículo 75.dos LIVA (exigibilidad del impuesto en el caso de pagos anticipados) y no porque la emisión de la certificación suponga la puesta de la obra en poder del dueño de la misma (salvo cuando así se ha pactado expresamente).

*Supongamos un empresario, «A», que efectúa una ejecución de obra para la Administración. La obra se inicia el 1 de enero de «n» y durante dicho año y el siguiente se van expidiendo certificaciones mensuales correspondientes a la parte de obra ejecutada. Finalmente, el 1 de enero de «n+2», la obra se pone a disposición de la Administración.*

*En este caso, y con arreglo a la doctrina de la DGT, el IVA correspondiente a la totalidad de la obra ejecutada se devenga el 1 de enero de «n+2», sin perjuicio de que, si a la emisión de las certificaciones de obra corresponde un pago parcial por parte de la Administración, el IVA se devengue en el momento de cobro de la cantidad correspondiente y ello por aplicación de la regla de los pagos anticipados contenida en el artículo 75.dos LIVA.*

*Es ésta una situación bastante razonable desde el punto de vista del empresario que efectúa la obra, ya que éste no está obligado a ingresar el IVA durante el período de ejecución de la obra, sino en la medida en que va recibiendo pagos efectivos por parte del destinatario de la misma.*

### B.2.A.2. La STS de 5 de marzo de 2001.

Esta sentencia desestima un recurso de casación para la unificación de doctrina y resuelve la contradicción existente entre dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, declarando que prevalece la tesis sostenida en la de instancia. Sin entrar a valorar ahora la doctrina del TS contenida en la sentencia, lo que excede del propósito de estas páginas, lo que sí hay que señalar es que el TS, con relación a las ejecuciones de obra efectuadas para la Administración, e interpretando la derogada Ley de Contratos del Estado, 923/1965, de 8 de abril y su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, ha indicado, en esencia, que la emisión de las certificaciones de obra documenta una entrega, una auténtica transmisión del poder de disposición sobre la parte de la obra a que corresponde dicha certificación. De esta manera, el IVA se devenga en el momento de emisión de la certificación, con independencia de que a dicha certificación acompañe o no un pago efectivo. En efecto, en palabras del TS contenidas en la sentencia (fundamento de derecho segundo, párrafo segundo),

*«Constatadas, pues, la contradicción entre las dos sentencias opuestas ... la conclusión a adoptar, a tenor de todas las circunstancias fáctico-jurídicas concurrentes, es la de tener que declarar que la doctrina correcta y que debe prevalecer es la sentada en la sentencia de instancia (es decir, que en el caso de expedición de certificaciones de obra el devengo del IVA se produce en el momento en que aquéllas se expiden o emiten y no en el momento en que las mismas se abonan)...»*

Este criterio del TS puede plantear problemas a los empresarios que efectúan obras para la Administración: en efecto, como hemos visto, la doctrina de la DGT se traducía, en la práctica, en que tales empresarios no habían de ingresar el IVA sino a medida que fueran recibiendo pagos efectivos de la Administración; en cambio, con la doctrina del TS, con independencia de que hayan o no cobrado cantidades durante el período de ejecución de la obra, deberán ir pagando el IVA a medida que se emitan las certificaciones.

### B.2.A.3. La nueva regla del artículo 75.uno.2.º bis LIVA.

El artículo 5, apartado tres de la Ley 24/2001 ha introducido un nuevo número 2.º bis en el artículo 75.uno LIVA, según el cual el IVA se devenga:

*«Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones Públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio».*

En relación con este nuevo precepto proceden las observaciones siguientes:

#### a) Concepto de ejecuciones de obra.

El Código Civil se refiere al arrendamiento de obra (contrato que la doctrina civilista denomina «de ejecución de obra») en su artículo 1.544, en los siguientes términos:

*«En el arrendamiento de obra una de las partes se obliga a ejecutar una obra por precio cierto».*

La doctrina civilista ha señalado que la nota esencial de este contrato es que lo prometido y lo que constituye su objeto no es el trabajo o la energía desplegada por el contratista, sino la obra o resultado de ese trabajo. En este sentido, el TS ha declarado reiteradamente que la obra es el resultado previsto en el contrato, expresa o tácitamente, o derivado de la buena fe o de los usos (art. 1.258 Cc), siendo el resultado de esta actividad el elemento objetivo que caracteriza el contrato (Sentencia de 30 de enero de 1997).

Siendo esto así, resulta que la obra puede tener tanto naturaleza inmobiliaria como de otra índole: así, la reparación de un vehículo o la confección de un traje se incluyen dentro del concepto de ejecución de obra manejado por la doctrina. No obstante, el Código Civil, en su regulación del contrato de «arrendamiento de obra» está pensando, esencialmente, en un contrato que tiene por objeto la construcción de edificios. Y esta misma concepción limitada se observa en el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (en adelante, TRLCAP), que delimita el contrato de obras como una figura jurídica cuyo objeto tiene esencialmente carácter inmobiliario, como veremos a continuación.

Pues bien, a nuestro entender, la nueva norma contenida en el artículo 75.uno.2.º bis LIVA participa de esta concepción limitada de la «ejecución de obra». El precepto, literalmente, se refiere a «ejecuciones de obra efectuadas para la Administración», por lo que, en una primera aproximación al precepto, podría entenderse que en el mismo se establece la regla de devengo del IVA aplicable a cualquier ejecución de obra realizada para la Administración, tanto inmobiliaria como de otra naturaleza.

Ocurre, sin embargo, que el precepto que comentamos está pensando, claramente, en las ejecuciones de obra que se realizan para la Administración y que se enmarcan en el contrato de obras tipificado en los artículos 120 y siguientes TRLCAP. Así lo demuestra la remisión, contenida en el propio artículo 75.uno.2.º bis LIVA, al artículo 147 TRLCAP, precepto que se refiere a la «recepción y plazo de garantía» exclusivamente para el contrato de obras y no para los restantes contratos administrativos. De esta forma, la Ley 24/2001 ha evitado la remisión al artículo 110 TRLCAP (precepto en el que se regula el «cumplimiento de los contratos y recepción», con carácter general para los contratos de las Administraciones Públicas) y ha optado por la remisión directa al precepto que regula específicamente esta materia para el contrato de obras.

Resulta así, a nuestro entender, que las únicas ejecuciones de obras contempladas en el artículo 75.uno.2.º bis LIVA son las que se efectúan en el marco del contrato de obras regulado en el TRLCAP el cual, según el artículo 120 TRLCAP, es el celebrado entre la Administración y un empresario cuyo objeto sea:

*«a) La construcción de bienes que tengan naturaleza inmueble, tales como carreteras, ferrocarriles, puertos, canales, presas, edificios, fortificaciones, aeropuertos, bases navales, defensa del litoral y señalización marítima, monumentos, instalaciones varias, así como cualquier otra análoga de ingeniería civil.*

- b) *La realización de trabajos que modifiquen la forma o substancia del terreno o del subsuelo, como dragados, sondeos, prospecciones, inyecciones, corrección del impacto medioambiental, regeneración de playas, actuaciones urbanísticas u otros análogos.*
- c) *La reforma, reparación, conservación o demolición de los definidos en las letras anteriores».*

Esta limitación del concepto de «ejecución de obra» contenido en el artículo 75.uno.2.º bis LIVA viene avalada, además, por los antecedentes históricos de la norma que, desde nuestro punto de vista, trata de evitar las consecuencias a que conduce la STS de 5 de marzo de 2001. Así lo demuestran tanto el hecho de que la nueva norma se limite a las ejecuciones de obra efectuadas para la Administración (que son las únicas a las que se había referido la sentencia) como el momento en que se ha aprobado este nuevo precepto (pues el legislador ha aprovechado prácticamente la primera oportunidad que ha tenido, una vez dictada la sentencia, para introducir la nueva norma). A ello hay que añadir que el problema generado por la emisión de certificaciones de obra en el marco de la contratación administrativa (que es a lo que el legislador quiere dar solución) parece circunscribirse en la práctica, esencialmente, al ámbito del contrato de obras (art. 145 TRLCAP<sup>24</sup>).

No obstante, del artículo 99 TRLCAP (precepto que se refiere a los contratos de las Administraciones Públicas en general, y no exclusivamente al contrato de obras) parece deducirse que la emisión de certificaciones puede darse en el marco de otros contratos administrativos distintos del de obra<sup>25</sup>. En estos casos, no resultaría de aplicación la regla de devengo del artículo 75.uno.2.º bis LIVA y habría que estar a las restantes normas contenidas en el artículo 75 LIVA.

b) Concepto de Administraciones Públicas.

El hecho de que el artículo 75.uno.2.º bis LIVA se refiera exclusivamente, como hemos indicado, a los contratos de obras regulados en el TRLCAP, obliga a tener en cuenta lo dispuesto en esta Ley a la hora de concretar el alcance de la expresión «Administraciones Públicas» utilizada en el precepto citado. En particular, es obligada la mención al artículo 1 TRLCAP, que se refiere al «ámbito de aplicación subjetiva» de la propia Ley, y que indica en su apartado 2 lo siguiente:

<sup>24</sup> El artículo 145 TRLCAP se refiere, en relación con el contrato de obras, a las «certificaciones y abonos a cuenta» señalando, en su apartado 1, que «a los efectos del pago, la Administración expedirá mensualmente, en los primeros diez días siguientes al mes al que correspondan, certificaciones que comprendan la obra ejecutada durante dicho período de tiempo, salvo prevención en contrario en el pliego de cláusulas administrativas particulares, cuyos abonos tienen el concepto de pagos a cuenta sujetos a las rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición final y sin suponer, en forma alguna, aprobación y recepción de las obras que comprenden».

<sup>25</sup> El artículo 99 TRLCAP se refiere al «pago del precio», con carácter general para los contratos administrativos disponiendo, entre otras cosas, que «el pago del precio podrá hacerse de manera total o parcialmente mediante abonos a cuenta» (apartado 2) y que «la Administración tendrá la obligación de abonar el precio dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obras o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato...» (apartado 4).



«Se entiende por Administraciones Públicas a los efectos de esta Ley:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
- c) Las entidades que integran la Administración Local».

Además, según el apartado 3 del artículo citado, deberán ajustar su actividad contractual a lo dispuesto en el TRLCAP:

- a) Los organismos autónomos, en todo caso.
- b) Las restantes entidades de derecho público en las que concurren simultáneamente los siguientes requisitos:
  - Que tengan personalidad jurídica propia.
  - Que estén vinculadas o sean dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas.
  - Que hayan sido creadas para satisfacer específicamente necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil.
  - Que su actividad esté mayoritariamente financiada por las Administraciones Públicas u otras entidades de derecho público, o bien que su gestión se halle sometida a un control por parte de estas últimas, o bien que sus órganos de administración, de dirección o de vigilancia estén compuestos por miembros más de la mitad de los cuales sean nombrados por las Administraciones Públicas y otras entidades de derecho público.

Son estas entidades, citadas en los apartados 2 y 3 del artículo 1 TRLCAP, las que podrán figurar como destinatarias de las ejecuciones de obra a que se refiere el artículo 75.uno.2.º bis LIVA. En este punto, conviene recordar que, con arreglo al artículo 2.º, apartado 3, letra e) del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, «por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales», es obligatoria la emisión de factura, en todo caso, cuando se trate de operaciones «cuyos destinatarios sean las Administraciones Públicas a que se refiere el artículo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».

- c) Momento de recepción de la obra.

El artículo 75.uno.2.º bis LIVA sitúa el devengo del IVA, en los contratos a que el mismo se refiere, en el momento de recepción de la obra, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 TRLCAP. En relación con esta norma, podemos efectuar las observaciones siguientes:



c) 1. Carácter de la recepción.

La Ley 24/2001 ha tratado de evitar, para el futuro, cualquier posible problema de interpretación en relación con el devengo del IVA en este ámbito, y ha optado por situar dicho devengo en un momento claramente identificable e incontrovertible: el de recepción de la obra. Esa recepción, tal y como se señala en el artículo 147.1 TRLCAP, constituye un acto provisto de determinadas formalidades, «cuasi solemne», al que han de concurrir «un facultativo designado por la Administración, representante de ésta, el facultativo encargado de la dirección de las obras y el contratista asistido, si lo estima oportuno, de su facultativo»<sup>26</sup>. Todo ello garantiza la certeza y, por lo tanto, la seguridad jurídica para las partes del contrato en cuanto al momento de devengo del impuesto.

c) 2. Ubicación sistemática del artículo 147 TRLCAP.

Como se observa, y ya hemos apuntado anteriormente, la Ley 24/2001 ha optado por remitirse al precepto del TRLCAP que específicamente se refiere a la recepción en relación con el contrato de obras (art. 147 TRLCAP) y ha evitado la remisión al artículo 110 TRLCAP, que es el que se refiere a la recepción con carácter general para todos los contratos de las Administraciones Públicas<sup>27</sup>. Ello demuestra, como hemos indicado, que la nueva norma es aplicable únicamente para las ejecuciones de obra que se efectúan en el marco de un contrato de obras.

c) 3. Recepciones parciales.

El artículo 147.5 TRLCAP admite la posibilidad de «recepciones parciales» para «aquellas partes de la obra susceptibles de ser ejecutadas por fases que puedan ser entregadas al uso público, según lo establecido en el contrato». Por su parte, el artículo 165 del Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, «por el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas» (en adelante, RLC), publicado en el Boletín Oficial del Estado de 26 de octubre de 2001, dispone que, en estos supuestos de recepciones parciales, «deberá expedirse la correspondiente certificación a cuenta». Desde nuestro punto de vista, en estos casos habrá

<sup>26</sup> El artículo 147.1 TRLCAP dispone que:

«A la recepción de las obras a su terminación y a los efectos establecidos en el artículo 110.2 concurrirá un facultativo designado por la Administración, representante de ésta, el facultativo encargado de la dirección de las obras y el contratista asistido, si lo estima oportuno, de su facultativo.

Dentro del plazo de dos meses, contados a partir de la recepción, el órgano de contratación deberá aprobar la certificación final de las obras ejecutadas, que será abonada al contratista a cuenta de la liquidación del contrato».

<sup>27</sup> El artículo 110 TRLCAP establece, en su apartado 1, que «el contrato se entenderá cumplido por el contratista cuando éste haya realizado, de acuerdo con los términos del mismo y a satisfacción de la Administración, la totalidad de su objeto». Por su parte, el apartado 2 del precepto citado se refiere expresamente a la recepción señalando que «en todo caso, su constatación exigirá por parte de la administración un acto formal y positivo de recepción o conformidad dentro del mes siguientes de haberse producido la entrega o realización del objeto del contrato, o en el plazo que se determine en el pliego de cláusulas administrativas particulares por razón de las características objeto del contrato. A la Intervención de la Administración correspondiente le será comunicado, cuando dicha comunicación sea preceptiva, el acto para su asistencia potestativa al mismo en sus funciones de comprobación de la inversión».

que entender que el IVA se devenga en el momento de la recepción parcial y por lo que se refiere a la parte de la obra que es objeto de dicha recepción y ello, obviamente, no porque se haya emitido la certificación en los términos del artículo 165 RLC, sino porque ha tenido lugar la recepción *ex* artículo 147 TRLCAP, como exige el artículo 75.uno.2.º bis LIVA.

c) 4. Supresión de la recepción.

Igualmente admite el artículo 147 TRLCAP, en su apartado 6, la supresión del acto formal de recepción en ciertos casos particulares. En concreto, dicho precepto dispone lo que sigue:

*«Siempre que por razones excepcionales de interés público, debidamente motivadas en el expediente, el órgano de contratación acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, aun sin el cumplimiento del acto formal de recepción, desde que concurren dichas circunstancias se producirán los efectos y consecuencias propios del acto de recepción de las obras en los términos que reglamentariamente se establezcan».*

Dicho precepto ha sido desarrollado por el artículo 168 RLC el cual, bajo el epígrafe «ocupación o puesta en servicio de las obras sin recepción formal» dispone lo que sigue:

*«1. El acuerdo de la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para uso público prevista en el artículo 147.6 de la Ley requerirá del levantamiento de la correspondiente acta de comprobación de las obras, que será suscrita por el representante designado por el órgano de contratación, el director de las mismas y el contratista, debiéndose comunicar a la Intervención de la Administración correspondiente para su asistencia potestativa al mismo. En los supuestos en que la obra vaya a ser gestionada por una Administración o entidad distinta a la Administración contratante el acta también deberá ser suscrita por un representante de la misma.*

*2. A los efectos del apartado anterior la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para uso público producirá los efectos de la recepción si, de acuerdo con el acta de comprobación, las obras estuviesen finalizadas y fueran conformes con las prescripciones previstas en el contrato. Si por el contrario se observaran defectos, deberán detallarse en el acta de comprobación junto con las instrucciones precisas y el plazo fijado para subsanarlos. El órgano de contratación, a la vista de los defectos advertidos, decidirá sobre dicha ocupación efectiva o puesta en servicio para uso público de las obras.»*

En estos casos, parece que ha de entenderse que el IVA se devengará en el momento de la ocupación efectiva o puesta en servicio de las obras para uso público.

## c) 5. Pagos anticipados.

La regla de devengo del artículo 75.uno.2.º bis LIVA debe entenderse sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de la norma relativa a los pagos anticipados contenida en el apartado dos del propio artículo 75 LIVA. Por lo tanto, si durante el período de ejecución de la obra se emiten certificaciones de obra y se abonan los pagos correspondientes a la parte de obra ejecutada y documentada en la certificación, se devengará el IVA por el importe cobrado y ello por aplicación del artículo 75.dos LIVA y no, obviamente, por el hecho de que se haya emitido la certificación.

En este sentido, hay que tener en cuenta que el artículo 99 TRLCAP establece, con carácter general para todos los contratos de las Administraciones Públicas, que el pago del precio puede hacerse de manera total o parcialmente, mediante abonos a cuenta, y prevé la posibilidad de emisión de certificaciones de obras. Por su parte, el artículo 145 TRLCAP se refiere a las «certificaciones y abonos a cuenta» específicamente en relación con el contrato de obras, disponiendo en su apartado 1 que:

*«A los efectos del pago, la Administración expedirá mensualmente, en los primeros diez días siguientes al mes al que correspondan certificaciones que comprendan la obra ejecutada durante dicho período de tiempo, salvo prevención en contrario en el pliego de cláusulas administrativas particulares, cuyos abonos tienen el concepto de pagos a cuenta sujetos a las rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición final y sin suponer, en forma alguna, aprobación y recepción de las obras que comprenden».*

## c) 6. Alcance de la nueva norma en relación con la regulación precedente.

El artículo 75.uno.2.º bis LIVA tiene por objeto evitar, como hemos indicado, las consecuencias derivadas de la STS de 5 de marzo de 2001. No obstante, este precepto no debe ser interpretado en el sentido de que supone volver a la situación anterior a dicha sentencia, descrita en el apartado B.2.A.1 anterior. En efecto, con arreglo a la doctrina de la DGT, expresada en la Resolución vinculante de 5 de septiembre de 1986 (BOE de 1 de octubre), el devengo del IVA correspondiente a las entregas de bienes se producía en el momento de la puesta de los mismos a disposición del adquirente y dicha puesta a disposición

*«... se entenderá realizada en el momento en que los mismos (los bienes) se pongan en poder y posesión del adquirente o, tratándose de ejecuciones de obra, del dueño de la obra, aunque no se hubiese producido la recepción definitiva ni comprobado el perfecto funcionamiento del material entregado».*

Como se observa, para la normativa anterior, tal y como ésta había sido interpretada por la DGT, no es el momento de recepción de la obra lo decisivo a la hora de fijar el devengo del IVA, sino el momento en que la obra se pone a disposición del dueño de

la misma. En cambio, con arreglo al nuevo artículo 75.uno.2.º bis LIVA, es el momento de la recepción lo que cuenta, y no ya el momento en que la obra se pone a disposición de su dueño.

En este punto, hay que citar el artículo 110.2 TRLCAP que, con carácter general para todos los contratos de las Administraciones Públicas, distingue claramente el momento de la entrega y el de la recepción, que tiene lugar con posterioridad. En efecto, dispone este precepto que, en todo caso, la constatación del cumplimiento del contrato

*«... exigirá de la Administración un acto formal y positivo de recepción o conformidad dentro del mes siguiente de haberse producido la entrega o realización del objeto del contrato, o en el plazo que se determine en el pliego de cláusulas administrativas particulares por razón de las características del objeto del contrato...».*

Por lo tanto, la regla del artículo 75.uno.2.º bis LIVA constituye una auténtica regla especial en materia de devengo, que no puede identificarse con la regla general, para la cual lo relevante es la «puesta a disposición».

c) 7. Supuestos de subcontratación.

Para los casos de subcontratación por parte del contratista (posibilidad esta prevista con carácter general en el art. 115 TRLCAP, siempre que el contrato no disponga lo contrario o que de su naturaleza y condiciones se deduzca que ha de ser ejecutado directamente por el adjudicatario), el artículo 75.uno.2.º bis LIVA nada dispone, por lo que hay que entender que la regla contenida en este precepto no será aplicable (pues el destinatario de la ejecución de obra realizada por el subcontratista es el propio contratista, y no una Administración Pública) y que serán de aplicación las demás reglas contenidas en el artículo 75 LIVA relativas a ejecuciones de obra (art. 75.uno.1.º y 2.º LIVA, con arreglo a los cuales el IVA se devenga cuando la obra se pone a disposición del dueño de la misma y, en el caso de que el empresario no aporte materiales, cuando la obra se efectúa o ejecuta).

c) 8. Ejecuciones de obra para particulares.

Finalmente, se plantea la cuestión de determinar la regla de devengo aplicable en el caso de ejecuciones de obra cuyos destinatarios son particulares y no las Administraciones Públicas. Dado que en este caso no existe regla especial, serán de aplicación las normas generales contenidas en el artículo 75.uno.1.º y 2.º LIVA (todo ello, sin perjuicio de la regla relativa a los pagos anticipados contenida en el art. 75.dos LIVA) que conducen, como ya hemos indicado, al momento de puesta de la obra a disposición de su dueño y, en el caso de ejecuciones de obra en que el empresario no aporta materiales, al momento en que la obra se efectúa o ejecuta.

La cuestión, en estos casos, estriba en determinar cuándo se pone la obra a disposición del dueño de la misma. Habrá que estar, en estos casos, a lo convenido por las partes o, en su caso, a los usos o a la buena fe (arts. 1.255 y 1.258 Cc <sup>28</sup>), en función de la naturaleza de la obra. Por otra parte, en el caso de que se hayan pactado una recepción provisional y otra definitiva, parece que habrá que estar a la primera, ya que la dualidad de recepciones es relevante a efectos de la responsabilidad del contratista, pero no tanto a efectos de la puesta a disposición de la obra (criterio sostenido por la DGT en su Resolución de 17 de octubre de 1994). La propia DGT, en Resolución de 7 de julio de 2000, ha considerado como criterios relevantes, a estos efectos y para el caso de que las condiciones de contratación no hagan referencia al momento de puesta a disposición de las obras, «las cláusulas relativas al inicio del período de garantía o facultad del dueño de la obra de retener los trabajos ya efectuados –o ya certificados– en caso de resolución anticipada del contrato».

Para terminar, hay que señalar que el artículo 1.592 del Código Civil prevé la posibilidad de que el ajuste de la obra se haga «por piezas o por medida», en cuyo caso el contratista puede exigir del dueño de la obra que la reciba por partes y que la pague en proporción, presumiéndose aprobada y recibida la parte satisfecha: en este caso, habrá que entender que el devengo se va produciendo a medida que se van recibiendo las partes en cuestión.

#### B.2.B. Operaciones de tracto sucesivo.

El artículo 5, apartado tres de la Ley 24/2001 ha introducido un nuevo párrafo en el artículo 75.uno.7.º LIVA, precepto este que se refiere al devengo del IVA correspondiente a las operaciones de tracto sucesivo o continuado. De esta manera, con arreglo a la nueva redacción del precepto citado, el IVA se devenga (figura subrayado el nuevo párrafo incorporado por la Ley 24/2001):

*«En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.*

*No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.*

*Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1.º precedente».*

<sup>28</sup> El artículo 1.255 del Código Civil recoge el principio de autonomía de la voluntad en materia contractual, disponiendo que «los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público». Por su parte, el artículo 1.258 del Código Civil establece que «los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley».

La razón de esta modificación se encuentra en la Directiva 2000/65/CE, del Consejo, de 17 de octubre de 2000, «por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido», la cual, no sólo ha modificado el artículo 21 de la Sexta Directiva (que es el que específicamente se refiere al deudor del impuesto) sino también el artículo 10 de la norma citada, que es el que regula el «devengo y exigibilidad del impuesto»<sup>29</sup>.

En concreto, la Directiva 2000/65/CE ha modificado el artículo 10, apartado 2 de la Sexta Directiva que, tras dicha modificación, dispone lo que sigue (figura subrayada la frase introducida por la Directiva 2000/65):

*«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Las entregas de bienes que no sean las citadas en la letra b) del apartado 4 del artículo 5 y las prestaciones de servicios que den lugar a descuentos o a pagos sucesivos se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales descuentos o pagos se refieran. Los Estados miembros podrán establecer que en determinados casos las entregas de bienes y las prestaciones de servicios continuas que se lleven a cabo a lo largo de un determinado período se consideren efectuadas por lo menos a la expiración de un plazo de un año».*

La propia Directiva 2000/65, en su décimo Considerando, se refiere a esta nueva norma, señalando que «resulta oportuno clarificar el artículo 10 de la Directiva 77/388/CEE con el fin de evitar una evasión fiscal en el caso de prestaciones continuas». Por lo tanto, podemos afirmar, en relación con esta norma, lo siguiente:

- a) Nos hallamos ante una norma que establece una facultad para los Estados miembros, de la que éstos pueden o no hacer uso. Se trata de una opción, una más de las muchas que contiene la Directiva, que el legislador español ha creído oportuno ejercitar.
- b) Se trata de un precepto anti-fraude, que trata de evitar ciertas evasiones fiscales que se realizaban articulando períodos de exigibilidad desproporcionadamente largos en el caso de operaciones de tracto sucesivo de larga duración. Lo que se hace, en definitiva, es facultar a los Estados miembros para introducir normas que garanticen que en estos casos el devengo del impuesto se efectuará, al menos, una vez al año (no se aclara si el año debe computarse a partir del inicio de la operación o si se trata de un año natural, que como tal concluye el 31 de diciembre).

<sup>29</sup> Como se sabe, la normativa comunitaria y, en concreto, la Sexta Directiva, distingue los conceptos de «devengo» y «exigibilidad», considerando como devengo «el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto» y como exigibilidad «el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse» (art. 10.1 de la Sexta Directiva). En cambio, la Ley 37/1992 sólo utiliza el término «devengo» (arts. 75 a 77 LIVA).

Como hemos indicado, el legislador español ha optado por hacer uso de esta facultad reconocida en el artículo 10, apartado 2 de la Sexta Directiva. Al respecto, podemos efectuar las siguientes observaciones en relación con la nueva redacción introducida por la Ley 24/2001.

#### B.2.B.1. Supuestos incluidos.

El legislador español ha introducido esta norma especial únicamente para el caso de ciertas operaciones de tracto sucesivo, a saber:

- a) Aquellas en que no se haya pactado precio: en este caso, nos hallaremos habitualmente ante un supuesto de autoconsumo de servicios (art. 12 LIVA) o incluso de bienes [art. 9.1.º b) LIVA] al que, en la redacción de la Ley 37/1992 vigente hasta 31 de diciembre de 2001, había de aplicarse la norma de devengo del artículo 75.uno.5.º LIVA, según la cual el impuesto se devenga, «en los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas». A partir del 1 de enero de 2002, por tanto, para los autoconsumos de bienes y servicios existen dos reglas de devengo: si se efectúan en el marco de operaciones de tracto sucesivo o continuado, se aplicará el artículo 75.uno.7.º, segundo párrafo LIVA; en otro caso, se aplicará el artículo 75.uno.5.º LIVA.

*Imaginemos, por ejemplo, una empresa que cede gratuitamente una maquinaria durante dos años a un tercero (autoconsumo de servicios: art. 12 LIVA) o una entidad que suministra gratuitamente y de forma continuada gas o electricidad a un tercero [autoconsumo de bienes: arts. 8.uno y 9.1.º b) LIVA]. A partir del 1 de enero de 2002, la regla de devengo es la contenida en el artículo 75.uno.7.º LIVA, y no la establecida en el artículo 75.uno.5.º LIVA. En cambio, si se efectúa una donación que tiene por objeto la maquinaria a la que hicimos referencia anteriormente, el devengo del IVA se articula con arreglo a lo establecido en el artículo 75.uno.5.º LIVA, dado que no se trata, en este caso, de una operación de tracto sucesivo o continuado.*

A nuestro juicio, la redacción de la Ley 37/1992 en este punto puede dar lugar a algunos problemas de interpretación. En efecto, literalmente lo que se dice en el artículo 75.uno.7.º LIVA es que, cuando se trate de una operación de tracto sucesivo y no se haya pactado precio, el devengo se produce el 31 de diciembre de cada año por la parte de la operación que se ha realizado en dicho año. Entendemos, sin embargo, que esto debe ser únicamente aplicable en el caso de que a 31 de diciembre, la operación de tracto sucesivo siga efectuándose, pues otra cosa podría conducir a resultados que nada tienen que ver con la finalidad pretendida por la nueva norma.

*Imaginemos, por ejemplo, la cesión de una maquinaria que efectúa el empresario «A» para el empresario «B», a título gratuito, durante los meses de enero a junio del año «n». Nos hallamos ante una operación de tracto sucesivo en la que no se ha pactado precio y a la que, en principio, ha de aplicarse la regla de devengo del nuevo artículo 75.uno.7.º LIVA. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, defender que el devengo del IVA se produce en este caso el 31 de diciembre del año «n» no parece tener mucho sentido, y resulta desde luego contrario al propósito perseguido tanto por el*



legislador comunitario como por el interno: en efecto, con la norma especial lo que se ha pretendido es «adelantar» el devengo en casos en que de forma abusiva éste se había retrasado artificialmente; en cambio, en el ejemplo propuesto, si se aplica el artículo 75.uno.7.º, segundo párrafo LIVA, lo que se hace es retrasar dicho devengo (también de forma bastante artificial, desde nuestro punto de vista) a una fecha muy posterior al momento de conclusión de la operación. En este caso, aplicando el artículo 75.uno.5.º LIVA, se sitúa el devengo del IVA en un momento anterior y mucho más razonable (aquel en que se efectúa la operación gravada).

- b) Aquellas operaciones de tracto sucesivo en que, habiéndose pactado precio, no se ha determinado el momento de su exigibilidad: también en este caso la nueva norma puede traducirse en un retraso del momento de devengo en relación con la normativa anterior, señaladamente en el caso de que la operación no se continúe realizando a 31 de diciembre del año correspondiente.

*Retomemos el ejemplo anterior, pero suponiendo que se ha pactado un precio y que no se ha determinado el momento de su exigibilidad. Entendemos que en estos casos, el momento de la exigibilidad debe determinarse con arreglo a la buena fe y a los usos (art. 1.258 Cc) o bien acudiendo a las reglas de interpretación de los contratos (arts. 1.281 a 1.289 Cc) que excluyen la posibilidad de abuso (que es lo que se pretende evitar con la nueva norma), todo lo cual conducirá, muy probablemente, a fijar como momento de la exigibilidad una fecha anterior a 31 de diciembre. A nuestro juicio, parece que el legislador ha temido que en estos casos de no fijación por las partes del momento de la exigibilidad, pudiera interpretarse que dicha exigibilidad puede retrasarse indefinidamente. Sin embargo, entendemos nosotros que el ordenamiento jurídico contiene suficientes recursos de integración de la voluntad de las partes como para arbitrar una razonable fijación del momento de exigibilidad que excluya prácticas abusivas.*

- c) Aquellas en que la exigibilidad del precio se ha pactado con periodicidad superior al año natural. También en este caso pueden plantearse supuestos dudosos, como exponemos en los ejemplos que se citan a continuación.

**Ejemplo 1.** *Supongamos un contrato de arrendamiento de un local de negocios durante un período de quince años, en el que se fija un período de carencia en el pago de la renta durante los cinco primeros años y, a partir de ese momento, pagos mensuales de la renta pactada. Con arreglo a la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2002 y a la interpretación de la DGT (Resoluciones de 10 de junio de 1994 y de 14 de abril de 1997), el IVA se devenga en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción efectiva. En cambio, con arreglo a la nueva normativa, parece que hay que entender que la contraprestación total debe fraccionarse en quince partes, y pagar el 31 de diciembre de cada uno de los cinco primeros años el IVA correspondiente a cada quinceava parte.*

*Esta solución plantea, además, problemas añadidos. En primer lugar, se obliga al arrendador a ingresar el IVA durante un largo tiempo, en el que no ha percibido renta alguna, con los problemas de tesorería que ello le puede acarrear. Lo cual resulta llamativo en un momento en que se ha introducido una norma especial, la del artículo 75.uno.2.º bis LIVA anteriormente comentada, con objeto de evitar una situación similar.*



*En segundo término, no está clara cuál sería la regla de devengo aplicable por la parte del contrato que se desarrolla en los años sexto a decimoquinto. Así, podría entenderse que para ese período el IVA se devenga mensualmente, lo cual parece lo más razonable (debiendo, en este caso, reducirse la renta mensual en el importe proporcional correspondiente al IVA ya pagado en los cinco primeros años, para calcular la base imponible del impuesto correspondiente a cada percepción). Pero también podría entenderse que nos hallamos ante un contrato en el que la renta se ha «establecido con periodicidad superior a un año natural» (pues la norma no distingue según que dicha periodicidad superior al año se prolongue durante toda la vida del contrato o sólo durante parte del mismo), en cuyo caso, durante los años sexto a decimoquinto seguiría devengándose el IVA a 31 de diciembre, lo que supondría un retraso del momento del devengo no querido, desde nuestro punto de vista, por el legislador.*

**Ejemplo 2.** *Imaginemos la constitución de un derecho de superficie sobre un terreno por un período de cincuenta años, cuya contraprestación está constituida por la reversión de lo edificado al dueño del suelo una vez transcurridos los cincuenta años. No se pacta en este caso el pago de cantidad alguna en metálico.*

*En este punto, hay que señalar que la DGT ha modificado recientemente su criterio en materia de devengo en relación con el derecho de superficie. Con arreglo al criterio anterior (expuesto, entre otras, en la Resolución de 11 de enero de 1999), el IVA se devenga en el momento de la inscripción en el Registro de la propiedad de la escritura pública en que tal derecho se formaliza y ello con independencia de que el canon se pague mediante un pago único o mediante pagos periódicos (en definitiva, se aplicaba aquí la regla de devengo del art. 75.uno.2.º LIVA). En cambio, con arreglo a la nueva doctrina administrativa, se aplica a la constitución del derecho de superficie el mismo criterio que al contrato de arrendamiento, esto es, el establecido para las operaciones de tracto sucesivo en el artículo 75.uno.7.º LIVA (Resolución de 10 de enero de 2001).*

*Por lo tanto, en el ejemplo propuesto, parece que el devengo se producirá el 31 de diciembre de cada uno de los cincuenta años citados, debiendo determinarse la base imponible del impuesto correspondiente a cada uno de dichos devengos «provisionalmente, aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación» cuando el correcto importe de la base imponible sea conocido (art. 80.seis LIVA).*

#### B.2.B.2. Supuestos excluidos.

La norma no resulta aplicable en aquellas operaciones de tracto sucesivo en las que se han pactado precio y momento de la exigibilidad (y ésta se ha establecido con periodicidad inferior al año natural), pero el obligado al pago no lo efectúa en el momento convenido.

*Así, por ejemplo, un contrato de arrendamiento de un local de negocios en el que se pacta una duración de cinco años (desde «n» hasta «n+5») y se acuerda el pago mensual de la renta, dejando de pagar el arrendatario en el año «n+3» y no volviendo a hacerlo hasta «n+5», año en que liquida todas las cantidades pendientes de pago. En este caso, el IVA se sigue devengando mensualmente durante los años «n+3» y «n+4», de manera que en estos años no se desplaza el devengo al 31 de diciembre de cada uno de los mismos.*

### B.2.B.3. Pagos anticipados.

La norma especial introducida por la Ley 24/2001 se entiende sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 75.dos LIVA en el caso de que se efectúen pagos anticipados. En tal supuesto, podría plantearse la necesidad de recalcular la base imponible fijada inicialmente, como se expone en el ejemplo siguiente:

*Supongamos un contrato de arrendamiento de local de negocios, en el que se ha pactado un período de duración de cinco años (del 1 de enero del año «n» al 31 de diciembre del año «n+4») y una cantidad pagadera a la conclusión del mismo. Con la nueva norma, el IVA se devenga por quintas partes iguales, el 31 de diciembre de cada uno de los años citados. Pues bien, si el arrendatario efectúa un pago anticipado, por ejemplo el 5 de junio de «n+2», ello obligará a recalcular la base imponible del IVA correspondiente a los devengos que se producen en «n+3» y «n+4».*

## C. Artículo 79 LIVA.

### C.1. Consideraciones generales.

El artículo 79 LIVA establece las reglas especiales relativas a la determinación de la base imponible del IVA, procedentes de una serie de supuestos en los que la aplicación de la regla general contenida en el artículo 78 LIVA (importe total de la contraprestación) plantea problemas específicos<sup>30</sup>. Pues bien, el artículo 5, apartado tres bis de la Ley 24/2001 introduce un nuevo apartado diez en dicho precepto, pasando los anteriores diez y once a ser el once y el doce, respectivamente.

La nueva regla de base imponible, contenida en el citado artículo 79.diez LIVA, se refiere a ciertas operaciones que tienen por objeto oro de inversión y su base jurídica se encuentra en la Decisión del Consejo de la Unión Europea de 6 de noviembre de 2001 (DOCE n.º L 323, de 7-12-2001), por la que se autoriza al Reino de España a introducir esta regla especial con el fin de «evitar el uso indebido de la exención concedida al oro de inversión y, en consecuencia, evitar determinados fraudes y evasiones fiscales» (Considerando sexto de la Decisión) y ello por un tiempo limitado, dado que la autorización concedida expirará el 31 de diciembre de 2004. Todo ello en el marco del artículo 27 de la Sexta Directiva, que permite al Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, «autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales»<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> Así, el artículo 79 LIVA establece reglas especiales de base imponible en determinados supuestos: permutas, autoconsumos de bienes y servicios, operaciones entre partes vinculadas y operaciones de comisión, entre otras.

<sup>31</sup> Esta autorización resulta necesaria, ya que la nueva regla de base imponible supone una excepción a lo dispuesto en el artículo 11 de la Sexta Directiva, en el que se contiene la regulación relativa a la base imponible del IVA.

Hay que indicar que la modificación del artículo 79 LIVA a la que nos referimos no figuró en un primer momento en el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, lo cual es lógico, pues había que esperar a que fuera concedida la autorización por el Consejo de la Unión Europea. Una vez otorgada dicha autorización, la nueva norma se incorporó en virtud de una enmienda introducida en el Senado.

### C.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.

El artículo 79.diez LIVA, en su nueva redacción, dispone lo que sigue:

*«En las entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan por objeto o resultado oro de inversión y en las que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación cuya adquisición o importación hubiese estado exenta por aplicación de la exención prevista en el apartado uno, número 1.º del artículo 140 bis de esta Ley o de su equivalente en la legislación de otro Estado miembro de la Comunidad, la base imponible resultará de añadir al importe total de la contraprestación, el valor de mercado de dicho oro, determinado en la fecha de devengo del impuesto».*

Por su parte, el artículo 1 de la Decisión 2001/865/CE (que, como hemos señalado, constituye la base jurídica de la nueva norma) dispone lo siguiente:

*«No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del título A del artículo 11 de la Sexta Directiva IVA, se autorizará al Reino de España para incluir en la base imponible del impuesto devengado sobre el suministro de bienes o la prestación de servicios que comprendan trabajos con oro de inversión no sometido al impuesto, el valor del oro contenido en el producto acabado, correspondiente al valor en el mercado del oro de inversión».*

Dos cuestiones resultan especialmente relevantes a la vista de esta regla especial: por una parte, la finalidad y funcionamiento de la misma y, por otra, el examen de determinados supuestos que escapan a su ámbito de aplicación.

#### C.2.1. Finalidad y funcionamiento de la regla especial.

Como hemos señalado anteriormente, nos hallamos ante una medida que tiene por objeto luchar contra determinados tipos de fraude o evasión fiscal. En este punto, conviene recordar que el régimen especial del oro de inversión, regulado en los artículos 140 a 140 quinque LIVA, en su redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2000 es, ante todo, un régimen de exención, pues prevé que las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión estarán exentas del IVA (art. 140 bis LIVA). Este régimen de exención

se justifica porque las operaciones que tienen por objeto oro de inversión son operaciones financieras, que deben recibir el mismo trato que, para la generalidad de tales operaciones, se recoge en el artículo 20.uno.18.º LIVA <sup>32</sup>. En efecto, el legislador comunitario ha considerado que no hay ninguna diferencia sustancial entre la persona que adquiere oro con el fin de colocar sus ahorros y la persona que invierte tales ahorros en cualquier otro producto financiero: si en este caso no existe gravamen por el IVA, tampoco debe haberlo en el primer supuesto.

Sin entrar ahora en detalladas consideraciones acerca de este régimen especial, que excederían del propósito de este comentario, sí resulta de interés señalar que uno de los problemas con los que se ha enfrentado el legislador comunitario, al regularlo, ha sido el de delimitar claramente el concepto de oro de inversión, con el fin de distinguir éste nítidamente del oro que se utiliza con fines industriales (así, para la elaboración de joyas). Y ello porque en este último caso no procede exención alguna del IVA.

El legislador comunitario rechazó la posibilidad de arbitrar la distinción entre «oro de inversión» y «oro industrial» en función de la utilización que el adquirente del oro efectuara del mismo, pues ello habría ocasionado una considerable inseguridad jurídica al transmitente del oro que, como sujeto pasivo del Impuesto, ha de responder frente a la Administración fiscal en caso de indebida aplicación de la exención (aun cuando ésta se debiera a una falsa o errónea manifestación del adquirente en cuanto al destino del oro en cuestión).

En lugar de lo anterior, la normativa comunitaria (y, consecuentemente, la Ley 37/1992) ha definido el oro de inversión de forma objetiva, tomando ciertos criterios de forma, peso y pureza que lo hacen especialmente apto para fines de inversión y no para fines industriales. Así, el artículo 140.1.º LIVA califica como oro de inversión el que se presenta en forma de lingotes o láminas, alcanza una pureza casi total (ley igual o superior a 995 milésimas) y cuyo peso se ajusta a los habituales en los mercados destinados a la comercialización de estos bienes <sup>33</sup>.

Nada impide, sin embargo, que el oro adquirido con exención se destine posteriormente por su propietario a una finalidad industrial, lo que puede traducirse en la evasión o fraude fiscal que se trata de evitar con esta norma especial en materia de base imponible. Para comprender esto resulta útil recurrir a un ejemplo:

<sup>32</sup> En este sentido, el Considerando tercero de la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, «por la que se completa el sistema del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE-régimen especial aplicable al oro de inversión» dispone que:

«Considerando que las entregas de oro con fines de inversión son de un carácter similar al de otras inversiones financieras, a menudo exentas de impuestos con arreglo a las normas actuales de la Sexta Directiva y que, por lo tanto, la exención de impuestos parece ser el tratamiento impositivo más adecuado para las entregas de oro de inversión».

<sup>33</sup> Todo ello de acuerdo con la Directiva 98/80/CE, ya citada, cuyo cuarto Considerando establece que «... la definición de oro de inversión únicamente debería incluir las formas y pesos de oro de un grado muy alto de pureza como el que se comercializa en los mercados de lingotes...».

*Imaginemos que un consumidor final, el señor «A», quiere adquirir un collar de oro, cuyo precio en el mercado es de 10.000 euros (más 1.600 euros en concepto de IVA). Pues bien, resulta que el señor «A» es propietario de un lingote de oro, que cumple los requisitos del artículo 140 LIVA y que fue adquirido por él con exención del IVA (en España o en otro Estado miembro de la Comunidad Europea), por un precio de 9.000 euros. Con el fin de conseguir un ahorro fiscal, el señor «A» contacta con un joyero, al que encarga que transforme el lingote en un collar, trabajo por el que el que el joyero cobra un precio de 1.000 euros, más el IVA correspondiente (160 euros). De esta manera, el señor «A» tiene el collar que buscaba, pero se ha ahorrado 1.440 euros del IVA (1.600 euros – 160 euros) y ello mediante la utilización del oro de inversión con una finalidad distinta de la que justifica la exención.*

*Para evitar esta situación, la autorización del Consejo de la Unión Europea de 6 de noviembre de 2001, y el artículo 79.diez LIVA en su nueva redacción, prevén que, en estos casos, la base imponible del IVA correspondiente a la ejecución de obra realizada por el joyero estará constituida por:*

- *El importe total de la contraprestación de la ejecución de obra, esto es, 1.000 euros.*
- *Y el valor de mercado, en la fecha de devengo del IVA correspondiente a la ejecución de obra realizada, del oro utilizado en dicha ejecución (esto es, suponiendo que dicho valor de mercado no ha cambiado desde el momento en que se adquirió el lingote, 9.000 euros).*

*Todo lo cual supone que la base imponible del impuesto será de 10.000 euros, la misma cantidad que si el collar se hubiera adquirido en el mercado. De esta forma, el IVA repercutido por el joyero será de 1.600 euros, y no de 160 euros, y no existirá ahorro fiscal por el hecho de que para el trabajo de joyería se haya utilizado oro de inversión exento del impuesto.*

La modificación del artículo 79.diez LIVA se incorporó en virtud de una enmienda de adición, introducida por el Grupo Parlamentario Popular en el Senado, cuya justificación reproducimos literalmente, pues resulta muy ilustrativa de la finalidad pretendida por el legislador:

*«La modificación que se propone tiene como objetivo recoger en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido la derogación que, en base al artículo 27 de la Sexta Directiva del IVA (388/77/CE), se ha concedido a España en relación con la base imponible de las operaciones que tienen por objeto o resultado bienes distintos del oro de inversión, pero en cuya confección se ha utilizado oro adquirido previamente con aplicación de la exención que regula el artículo 140 bis de la Ley 37/1992. A tal efecto, se establece que en aquellos casos en los cuales el destinatario de dichas operaciones haya aportado oro que adquirió con exención, en la base imponible de las mismas se incluya el valor de dicho oro, de forma que no se utilice la exención establecida por el artículo 140 bis de la Ley 37/1992 para un cometido distinto del que justificó su establecimiento, que era el de dar a las operaciones con oro de inversión un tratamiento análogo a otras operaciones financieras».*

La nueva regla especial de base imponible resulta irreprochable desde el punto de vista teórico. En la práctica, dicha regla obligará a los joyeros que realizan trabajos sobre oro aportado por sus clientes a interrogar a éstos acerca de la procedencia del oro. Hay que tener en cuenta que, si no se

aplica la regla especial y la base imponible del IVA correspondiente a los trabajos realizados se determina incorrectamente, el empresario que ha ejecutado el trabajo sigue siendo el sujeto pasivo del IVA, al que la Hacienda Pública podrá exigir el pago del impuesto correcto. No obstante, en estos casos será claramente de aplicación el supuesto de responsabilidad solidaria regulado en el artículo 87.uno.1.º LIVA en su nueva redacción, al que nos referiremos después.

### C.2.2. Supuestos excluidos del ámbito de aplicación de la regla especial.

La nueva norma se refiere exclusivamente a las operaciones en que se emplee oro adquirido o importado con exención por el destinatario de la operación, pero no a los supuestos en que el oro utilizado fue adquirido en virtud de una operación no sujeta al IVA. Ello puede dar lugar a que oro adquirido con exención sea utilizado eventualmente, después de una operación intermedia no sujeta al impuesto, con fines industriales, quebrándose así la finalidad pretendida con la exención del artículo 140 bis LIVA y generándose una evasión fiscal que no se puede evitar con el nuevo artículo 79.diez LIVA.

*Supongamos que, en el ejemplo anterior, el lingote de oro fue adquirido por «A» a otro consumidor final, «B», el cual lo adquirió a su vez con exención del IVA. La entrega del oro efectuada por «B» para «A» no está sujeta al IVA, dado que se efectúa por un particular. Por ello, dado que el oro aportado para la realización del trabajo de joyería por el destinatario de dicho trabajo no fue adquirido por éste con exención del impuesto, sino en virtud de una operación no sujeta, no habrá aplicación de la regla especial de base imponible contenida en el artículo 79.diez LIVA y se habrá ocasionado la elusión fiscal que se trataba de evitar.*

Resulta necesario indicar que la nueva regla de base imponible tampoco evita la evasión fiscal descrita anteriormente en el caso de que la ejecución de obra se realice materialmente fuera del territorio de aplicación del impuesto, en un Estado miembro de la Comunidad Europea en que no se aplique esta regla especial. Lo cual demuestra que una norma de esta índole, que persigue una clara finalidad anti-fraude, sólo despliega toda su eficacia si se instaura por todos los Estados miembros de la Comunidad. En otro caso, lo único que se consigue es desplazar el fraude de un Estado miembro a otro.

*Así, en nuestro ejemplo inicial, si «A» encarga la realización del trabajo de joyería a un empresario portugués, la prestación de dicho servicio estará sujeta al IVA de aquel país, por aplicación de las reglas de localización previstas en la Sexta Directiva (art. 28 ter F de la Sexta Directiva y equivalente portugués de nuestro art. 70.uno.7.º LIVA). Dado que en Portugal no se aplica la regla especial de base imponible que estamos comentando, dicha base imponible estará constituida exclusivamente por la contraprestación de los trabajos realizados, sin que quede gravado el valor de mercado del oro utilizado en dicha prestación.*

Para terminar, resulta necesario examinar la situación en el caso de que el trabajo sea efectuado por un empresario en un tercer país no comunitario. En este supuesto, la ejecución del trabajo no estará sujeta al IVA (ni al IVA español ni al de ningún otro Estado miembro de la Comunidad

Europea) pero además se da la circunstancia paradójica de que, al no haberse previsto norma alguna en relación con la base imponible del IVA correspondiente a la reimportación de oro que ha sido exportado para ser objeto de este tipo de trabajos, resultará de aplicación la norma especial del artículo 83.dos.1.º LIVA, que lo que hace es consagrar la «evasión o elusión fiscal» que con el nuevo artículo 79.diez LIVA se ha querido evitar.

En efecto, según el precepto citado, la base imponible de las reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Comunidad para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación o trabajos por encargo será la contraprestación de los referidos trabajos «determinada según las normas contenidas en el capítulo primero de este título»<sup>34</sup>. Con esta norma se pretende que, en el caso de bienes exportados temporalmente para ser objeto de los trabajos u operaciones citados, el IVA que grava la importación recaiga exclusivamente sobre el valor añadido en el exterior y no sobre el valor total del bien, lo que generaría un supuesto de sobreimposición incompatible con los principios que informan el impuesto.

Sin embargo, en el supuesto que contemplamos, la regla del artículo 83.dos.1.º LIVA resulta evidentemente distorsionadora, pues se traduce en un diferente trato fiscal para unas mismas operaciones por el hecho de que se efectúen en el territorio de aplicación del impuesto (en cuyo caso, el gravamen recaerá sobre el valor total del bien) o fuera de la CE (pues en este supuesto, queda sin gravar la «materia prima», el oro utilizado para la elaboración del bien en cuestión).

Invocando la evidente finalidad de los artículos 79.diez y 83.dos.1.º LIVA, podría argumentarse que la remisión contenida en este último precepto a las «normas contenidas en el capítulo primero de este título» implica la aplicación, en el caso de la importación, de los criterios del artículo 79.diez LIVA. No obstante, hay que ser consciente de que esta interpretación, admisible desde el punto de vista del criterio teleológico o finalista de la interpretación (art. 3 del Código Civil<sup>35</sup>) no lo resulta tanto desde el punto de vista literal o gramatical, por lo que resultaría conveniente que en una próxima modificación de la Ley 37/1992, el legislador se planteara la oportunidad de revisar la norma del artículo 83.dos.1.º LIVA.

#### **D. Artículo 84 LIVA.**

Este precepto regula los sujetos pasivos del IVA correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Su modificación, operada por el artículo 5, apartado cuatro de la Ley 24/2001 ha venido motivada por razones de armonización comunitaria y por el deseo de precisar alguna cuestión que en la redacción precedente no estaba resuelta con claridad. Las novedades intro-

<sup>34</sup> El Capítulo I del Título en cuestión (Título V de la Ley 37/1992) contiene la regulación de la base imponible del IVA correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

<sup>35</sup> Dispone este precepto, en su apartado 1, que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».



ducidas en esta materia por la Ley 24/2001 pueden agruparse en dos categorías: las relativas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo y las que se refieren a los supuestos en que las personas jurídicas que no tienen la condición de empresarios o profesionales pueden ser sujetos pasivos.

#### *D.1. Mecanismo de inversión del sujeto pasivo.*

Para comprender con mayor facilidad el alcance de estas modificaciones, vamos a tratar de explicar la situación existente en relación con esta materia hasta el 31 de diciembre de 2001 y la que se ha establecido a partir del 1 de enero de 2002.

##### D.1.1. Situación existente hasta el 31 de diciembre de 2001.

Hasta la fecha citada, el sujeto pasivo del IVA correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios se determinaba con arreglo a los criterios que se exponen en las letras a) a d) siguientes. Importa advertir, con carácter previo:

- Que para plantear cualquier cuestión relativa al sujeto pasivo, es necesario que las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas estén sujetas al IVA español, lo que implica que las mismas deben entenderse realizadas en el ámbito espacial de este impuesto (Península Ibérica y Baleares: art. 3 LIVA) de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 68 y siguientes LIVA. Por tanto, en los supuestos contemplados en las letras a) a d) siguientes, se parte de la premisa de que la operación efectuada por «A» para «B» se ha realizado en el territorio de aplicación del IVA español. En otro caso, no habrá sujeción al IVA y no se planteará cuestión alguna en relación con el sujeto pasivo de dicho tributo.
- Que el concepto de empresario establecido es el contenido en el artículo 84.dos LIVA, según el cual:

*«A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al impuesto desde dicho establecimiento»<sup>36</sup>.*

A continuación, exponemos los criterios señalados. Hay que advertir que aparece subrayado el sujeto pasivo del IVA correspondiente a la operación realizada y que las iniciales EB y PS corresponden, respectivamente, a «entregas de bienes» y «prestaciones de servicios» efectuadas por «A» para «B».

<sup>36</sup> En cuanto al concepto de establecimiento permanente a efectos del IVA, hay que acudir al artículo 69.cinco LIVA. Importa señalar que es éste un concepto puramente nacional, ya que la normativa comunitaria no contiene definición o criterio alguno en relación con esta materia.



a) A (empresario establecido) -----(EB o PS)----- B.

Por tanto, cuando se efectúa una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA español por un empresario establecido en el territorio de aplicación de dicho tributo, el sujeto pasivo es siempre el proveedor del bien o el prestador del servicio, cualquiera que sea la condición del destinatario (empresario, establecido o no, o consumidor final). Todo ello de acuerdo con el artículo 84.uno.1.º LIVA.

b) A (empresario no establecido) -----(EB o PS)----- B (empresario establecido).

Por lo tanto, cuando la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA español se realiza por un empresario no establecido en el territorio de aplicación de dicho tributo para un empresario establecido en el mismo, el sujeto pasivo del IVA es el destinatario de la operación, por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo [art. 84.uno.2.º letra a).] Esta regla no se aplica cuando se trata de ventas a distancia realizadas en la Península o Baleares (art. 68, apartados tres, cinco y seis LIVA), pues en este caso el sujeto pasivo del IVA es siempre el proveedor de los bienes en cuestión [art. 84.uno.2.º letras a) y b') LIVA].

c) A (empresario no establecido) ----- (EB) ----- B (empresario no establecido).

De esta forma, cuando se efectúa una entrega de bienes sujeta al IVA español por un empresario no establecido en el ámbito de aplicación de dicho tributo, para un empresario que tampoco está establecido en dicho ámbito, el sujeto pasivo es el destinatario de la entrega, por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo [art. 84.uno.2.º letra a) LIVA]. Se exceptúa únicamente el caso de que se trate de ventas a distancia [art. 84.uno.2.º letras a) y b') LIVA], si bien hay que indicar que no será frecuente que el destinatario de una venta a distancia sujeta al IVA español sea un empresario no establecido en el territorio de aplicación de dicho tributo. A estos efectos, conviene recordar que los únicos empresarios que pueden ser destinatarios de ventas a distancia son aquellos que realizan exclusivamente operaciones exentas del impuesto por aplicación del artículo 20 LIVA y los empresarios que tributen en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (art. 68.tres LIVA).

d) A (empresario no establecido) ----- (PS) ----- B (empresario no establecido).

Por lo tanto, cuando se efectúa una prestación de servicios sujeta al IVA español por un empresario no establecido en el ámbito de aplicación de dicho tributo, para un empresario que tampoco está establecido en dicho ámbito, el sujeto pasivo es el prestador del servicio y no procede inversión del sujeto pasivo. Se exceptúa el caso en que los servicios prestados sean trabajos, informes, valoraciones o dictámenes efectuados sobre bienes muebles corporales; transportes intracomunitarios de bienes; servicios accesorios a estos últimos y servicios de mediación en los transportes y servicios accesorios citados [art. 84.uno.2.º letras a) y a') LIVA, en relación con los arts. 70.uno.7.º, 72,73 y 74 LIVA].

Ésta es, básicamente, la situación en relación con el sujeto pasivo del IVA correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios vigente hasta el 31 de diciembre de 2001. Hemos prescindido de aquellos aspectos de la regulación de la materia que no se han

visto afectados por las novedades introducidas por la Ley 24/2001 (así, la inversión del sujeto pasivo para el caso de entregas de oro, prevista en el art. 84.uno.2.º b) LIVA, o el supuesto de entregas subsiguientes efectuadas en el marco de operaciones triangulares, a que se refiere el art. 84.uno.3.º LIVA).

#### D.1.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.

Las modificaciones afectan a los supuestos contemplados en las letras c) y d) del apartado 1 anterior y consisten en lo siguiente:

- En el supuesto de la letra c) anterior (esto es, entrega de bienes sujeta al IVA español efectuada por un empresario no establecido para otro empresario no establecido), se aclara que no hay inversión del sujeto pasivo del IVA cuando se trata de entregas con destino a la exportación o de entregas intracomunitarias de bienes [art. 84.uno.2.º letras a) y c'), en su nueva redacción]. Ya la DGT había indicado que, en estos casos, aun cuando se trate de entregas de bienes sujetas al IVA español efectuadas entre empresarios no establecidos, no procede la inversión, pues la Ley española no puede prever la inversión en el caso de entregas de bienes cuyo destino se encuentra situado fuera del territorio de aplicación de dicho tributo (Resolución de 20 de abril de 1994) <sup>37</sup>.

Hay que advertir que, en estos casos, contemplados en los artículos 21.1.º y 2.º y 25 LIVA, nos hallamos ante entregas de bienes exentas del impuesto, por lo que la determinación del sujeto pasivo no resulta relevante a efectos del pago del mismo, sino únicamente por lo que se refiere al cumplimiento de ciertas obligaciones formales: emisión de factura (obligatoria en todos estos casos: art. 2.º, apartado 3, letras b) y c) del RD 2402/1985, de 18 de diciembre), presentación de la declaración recapitulativa (en el caso de las entregas intracomunitarias del art. 25 LIVA), presentación de declaraciones censales o solicitud de un número de identificación fiscal, entre otras citadas en el artículo 164 LIVA, precepto que se refiere a las «obligaciones de los sujetos pasivos».

*Imaginemos, por ejemplo, un empresario francés, «F», no establecido en la Península ni en las Islas Baleares, dedicado a la venta de componentes informáticos, que adquiere varios de estos componentes a un empresario de Cuenca, quedando depositados dichos componentes en un almacén situado en esta última ciudad, cuyo titular presta el correspondiente servicio de depósito al*

<sup>37</sup> En dicha Resolución, la DGT señala que «no obstante, como ya se ha indicado, el supuesto contemplado en el artículo 84, apartado uno, número 2.º, no puede aplicarse a las operaciones exentas comprendidas en los artículos 21 y 25, por tratarse de operaciones con destino en territorios no incluidos en el de aplicación del impuesto. Sólo cuando el destino del bien o servicio permanece en el interior del territorio de aplicación del Impuesto puede la normativa española prever que es el destinatario el que debe cumplir las obligaciones propias de los sujetos pasivos y no en otro caso».

empresario francés<sup>38</sup>. Con posterioridad, los componentes son vendidos a un empresario norteamericano, «N», no establecido en el ámbito espacial del IVA español, el cual se encarga del transporte de los bienes a Alabama.

*En este caso, y partiendo de la premisa de que se cumplen todos los requisitos reglamentariamente exigidos, la entrega efectuada por «F» para «N» está sujeta y exenta del IVA español [arts. 21.2.º LIVA y 9.1.2.º A) RIVA]. Nos hallamos, además, ante una entrega realizada por un empresario no establecido para otro empresario no establecido y, por ello, con arreglo a una interpretación literal del artículo 84.uno.2.º a) LIVA, en su anterior redacción, el sujeto pasivo del IVA debería ser «N». Sin embargo, es claro que el mecanismo de inversión no está pensado para estos supuestos y así lo aclaró la DGT, como hemos señalado anteriormente. Pues bien, la Ley 24/2001 ha indicado de forma expresa que en este caso no procede inversión del sujeto pasivo, por lo que la condición de tal recae en el proveedor «F».*

- En el supuesto de la letra d) anterior, se aclara que la inversión procede, no sólo en los supuestos anteriormente contemplados (trabajos, informes, valoraciones y dictámenes sobre bienes muebles corporales; transportes intracomunitarios de bienes, servicios accesorios a éstos y servicios de mediación en los transportes y servicios accesorios citados), sino también en el caso de los servicios contemplados en el artículo 70.uno.6.º LIVA (servicios de mediación, excluida la mediación en los servicios citados en los artículos 70.uno, números 1.º, 5.º y 8.º y 72 y 73 LIVA<sup>39</sup>). Además, se dispone que la inversión sólo procede cuando el destinatario del servicio ha comunicado un NIF/IVA atribuido por la Administración española. La razón de estas precisiones se encuentra en la Sexta Directiva que, en su artículo 21.1.b) prevé la inversión del sujeto pasivo en estos supuestos.

*Supongamos que un empresario holandés no establecido en el territorio de aplicación del IVA español, «H», desea transportar unas mercancías de su propiedad desde Oviedo hasta Valladolid, para lo cual contrata los servicios de un transportista español, «E». En la operación media un empresario italiano, «I», que es quien pone en contacto a «H» y a «E» y que factura el servicio de mediación prestado a «H». Este último empresario, que está identificado a efectos del IVA tanto en España como en Holanda, comunica a «I» y a «E» un NIF/IVA español.*

<sup>38</sup> De acuerdo con la doctrina de la DGT (Resolución de 7 de diciembre de 1995, entre otras muchas), el almacén en que se depositan temporalmente las mercancías por un empresario extranjero sólo será establecimiento permanente de éste cuando el mismo disponga del almacén «como propietario o titular de otro derecho real de uso del bien, o como arrendatario de su totalidad o, al menos, de una porción fija y determinada del mismo». No hay establecimiento permanente cuando el empresario extranjero es simplemente destinatario de la prestación de un servicio de depósito o almacén de bienes realizado por un tercero, titular de la explotación del almacén. Esto último es lo que ocurre en el ejemplo propuesto.

<sup>39</sup> En concreto, el artículo 70.uno.6.º LIVA se refiere a los servicios de mediación en nombre y por cuenta de terceros, en operaciones distintas de las siguientes:

- Las operaciones inmobiliarias.
- Las operaciones a que resulta de aplicación la regla de localización de «sede del destinatario», esto es, servicios de publicidad, servicios financieros, cesiones de la propiedad intelectual e industrial, entre otros.
- Los servicios de telecomunicación.
- Los transportes intracomunitarios de bienes.
- Los servicios accesorios a los transportes intracomunitarios de bienes.

*En este caso existen, a efectos del IVA, las siguientes operaciones:*

- a) Un servicio de transporte de bienes sujeto y no exento del IVA español (art. 70.uno.2.º LIVA) prestado por «E» para «H», siendo sujeto pasivo del impuesto el prestador establecido en el territorio de aplicación del impuesto (art. 84.uno.2.º LIVA).*
- b) Un servicio de mediación en el transporte, prestado por «I» para «H», sujeto y no exento del IVA español [dado que el destinatario ha comunicado un NIF/IVA español: art. 70.uno.6.º a) LIVA], siendo sujeto pasivo del impuesto, con arreglo a la nueva redacción del artículo 84.uno.2.º letras a) y a') LIVA, el destinatario de la operación, esto es, «H». Con arreglo a la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, el sujeto pasivo hubiera sido «I», ya que para este supuesto no se admitía la posibilidad de inversión del sujeto pasivo.*

*Imaginemos ahora el mismo supuesto, pero sustituyendo al empresario holandés «H» por un empresario suizo «S», el cual no está identificado a efectos del IVA en ningún Estado miembro de la Comunidad Europea. En este caso, la situación es la misma que en el caso anterior por lo que se refiere al servicio de transporte (servicio sujeto al IVA español, siendo sujeto pasivo el prestador «E») pero no por lo que se refiere al servicio de mediación: éste está sujeto al IVA español [art. 70.uno.6.º a) LIVA] pero el sujeto pasivo del impuesto es «I», y no el destinatario «S», ya que la inversión del sujeto pasivo sólo procede cuando éste ha comunicado un NIF/IVA español [art. 84.uno.2.º, letras a) y a'), en su nueva redacción].*

## *D.2. Situación de las personas jurídicas que no tienen la condición de empresarios o profesionales.*

Vamos a exponer, de forma breve, la situación de estas personas jurídicas, en tanto que sujetos pasivos del IVA, en la redacción de la Ley 37/1992 vigente hasta 31 de diciembre de 2001, para después analizar las novedades introducidas con efectos a partir de 1 de enero de 2002.

### *D.2.1. Situación existente hasta 31 de diciembre de 2001.*

Con arreglo a la redacción de la Ley 37/1992 anterior a 1 de enero de 2002, las personas jurídicas que no tuvieran, con arreglo al artículo 5 LIVA, la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, tenían la condición de sujetos pasivos de este impuesto en los siguientes casos:

- a) Importaciones: cuando las efectúen, en los términos del artículo 86 LIVA.*
- b) Adquisiciones intracomunitarias de bienes: cuando han superado el umbral de los 10.000 euros (art. 14. dos LIVA) o cuando han optado por la tributación en destino de las adquisiciones intracomunitarias efectuadas (arts. 14.cuatro LIVA y 3 RIVA). Tratándose de adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, en todo caso (art. 85 LIVA, en relación con el art. 13.2.ª LIVA).*

- c) Entregas de bienes: únicamente cuando son destinatarias de una entrega subsiguiente efectuada en el marco de una operación triangular y tienen atribuido un NIF/IVA asignado por la Administración española (art. 84.uno.3.º LIVA, en su redacción anterior a 1 de enero de 2002).
- d) Prestaciones de servicios: en ningún caso, pues necesariamente el sujeto pasivo del IVA en estos supuestos había de ser un empresario o profesional.

#### D.2.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.

Con arreglo al nuevo artículo 84.uno.3.º, letra b) LIVA, las personas jurídicas que no tienen la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA son sujetos pasivos de dicho impuesto en relación con las prestaciones de servicios en que concurren simultáneamente los siguientes requisitos:

- Que se trate de las prestaciones de servicios contempladas en los artículos 70.uno.6.º y 7.º; 72, 73 y 74 LIVA (esto es, servicios de mediación distintos de los contemplados en los arts. 70.uno.1.º, 5.º y 8.º y 74 LIVA; transportes intracomunitarios de bienes; servicios accesorios a estos transportes intracomunitarios y servicios de mediación en los transportes y servicios accesorios citados).
- Que el prestador del servicio sea un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del IVA español.
- Que la persona jurídica haya comunicado un NIF/IVA atribuido por la Administración española.

Nuevamente, se trata con esta modificación de adecuar nuestra normativa a la comunitaria, ya que el artículo 21 de la Sexta Directiva, en su apartado 1, letra b), prevé la inversión del sujeto pasivo en estos casos.

*Supongamos que el Ayuntamiento de un municipio andaluz ha efectuado adquisiciones intracomunitarias de bienes, durante el año «n», por importe de 20.000 euros. Ello significa que todas las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en el año «n+1» por dicho Ayuntamiento están sujetas al IVA español, siendo sujeto pasivo de las mismas el citado Ayuntamiento. A estos efectos, el mencionado Ayuntamiento habrá solicitado y obtenido el correspondiente NIF/IVA de la Administración española, cuya comunicación al proveedor comunitario determina la aplicación por éste de la exención del IVA en origen.*

*Supongamos que, en el año «n+1», el Ayuntamiento adquiere una partida de libros a un empresario francés, destinada a la biblioteca de dicho Ayuntamiento y no al ejercicio de ninguna actividad empresarial o profesional. El Ayuntamiento comunica su NIF/IVA español al proveedor de los libros y le asegura, además, que los libros van a ser transportados a España, con lo cual el proveedor francés aplica la exención del IVA francés en la entrega de libros efectuada. A su vez, en el territorio de aplicación del IVA español se produce el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes, siendo sujeto pasivo del impuesto el Ayuntamiento.*

*El Ayuntamiento encarga a un empresario francés no establecido en España el transporte de los libros, comunicando a éste su NIF/IVA español. Dicho servicio de transporte intracomunitario de bienes está sujeto al IVA español (art. 72 LIVA), siendo sujeto pasivo de dicho impuesto, con arreglo al nuevo artículo 84.uno.3.º b) LIVA, el Ayuntamiento. En cambio, de acuerdo con la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, el sujeto pasivo del IVA hubiera sido el transportista francés no establecido, ya que, como hemos indicado, dicha normativa no preveía que, en ningún caso, una persona jurídica que no actúa como empresario o profesional pudiera ser sujeto pasivo del IVA por las prestaciones de servicios sujetas a dicho tributo.*

## **E. Artículo 87 LIVA.**

### *E.1. Consideraciones generales.*

El artículo 87 LIVA se ocupa, como se sabe, de los responsables del IVA. La figura del responsable tributario ha generado una amplia literatura, sobre todo por parte de los comentaristas de la Ley General Tributaria (LGT) y del Reglamento General de Recaudación, de la que no nos vamos a ocupar en este trabajo, por no resultar relevante a efectos del objeto del mismo. Sí parece conveniente señalar que el artículo 37 LGT delimita esta figura señalando, entre otras cosas, que

- «1. La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.*
  - 2. (...).*
  - 3. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones.*
- (...).»*

Por su parte, la jurisprudencia ha precisado el alcance de esta figura, indicando que:

*«... lo que ocurre es un campo de ampliación de los sujetos pasivos, pero sin eliminar al sujeto pasivo (en el caso de autos, contribuyente) primitivo, agregando, junto a éste y no en su lugar, a otro obligado, con el carácter de responsable, más que de la deuda tributaria en sentido estricto, de una obligación accesoria de garantía. Dicho responsable es, pues, un tercero que se coloca junto al sujeto pasivo, pero no desplazándolo de la obligación tributaria ni ocupando, en principio, su lugar, sino añadiéndose a él como otro deudor, aunque por motivos distintos y con un régimen jurídico diferenciado...»*

En relación con el IVA la Sexta Directiva, en su artículo 21, apartado 3, establece la posibilidad de que los Estados miembros dispongan que una persona distinta del deudor del impuesto quede solidariamente obligada al pago del mismo. Dicha facultad fue ejercitada por el legislador en el artículo 87 LIVA, en el que se introdujo, en palabras de la Memoria del Proyecto de Ley del IVA,

*«... una importante norma de atribución de responsabilidad, cuya inexistencia (en la Ley 30/1985, primera ley reguladora del IVA en nuestro país) había originado dificultades para sancionar conductas defraudatorias no imputables a los sujetos pasivos, sino a los destinatarios de las operaciones gravadas».*

#### *E.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.*

El artículo 5, apartado cinco de la Ley 24/2001 modifica la redacción del artículo 87.uno.1.º LIVA. En su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, este precepto calificaba como responsables solidarios de la deuda tributaria correspondiente a

*«los destinatarios de las operaciones sujetas a gravamen que, mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas, se hubiesen beneficiado indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los que resulten procedentes con arreglo a derecho».*

Con arreglo a la nueva redacción, introducida por la Ley 24/2001, la responsabilidad solidaria corresponde a

*«los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto».*

En relación con esta modificación pueden efectuarse las siguientes observaciones:

##### *E.2.1. Alcance de la modificación.*

El supuesto de responsabilidad experimenta una doble variación. Por un lado, se amplía en una doble vertiente:

- La responsabilidad se genera, no ya por una «declaración o manifestación inexacta» (lo cual parece implicar necesariamente una conducta «activa» por parte del destinatario de la operación gravada) sino por cualquier «acción u omisión» que desemboque en la elusión de la correcta repercusión del IVA.



*Así, por ejemplo, imaginemos un consumidor final que es propietario de un lingote de oro, adquirido con exención del IVA en virtud del artículo 140 bis LIVA, que encarga a un joyero la elaboración de un collar de oro utilizando como materia prima el lingote. En este caso, la base imponible del IVA correspondiente al trabajo ejecutado por el joyero está constituida por el valor de mercado del lingote, más la contraprestación del trabajo realizado (nuevo art. 79.diez LIVA). Si el consumidor final, a sabiendas, no comunica al joyero el origen del lingote y éste repercute el IVA tomando como base imponible únicamente el importe de la contraprestación del trabajo, se habrá eludido la correcta repercusión del tributo y se generará el supuesto de responsabilidad solidaria del nuevo artículo 87.uno.1.º LIVA. Con la anterior redacción de este precepto, no hubiera existido esta responsabilidad, dado que no se da en el supuesto ninguna «declaración o manifestación inexacta por parte del destinatario de la operación», sino una conducta puramente omisiva que anteriormente no cabía en el supuesto de responsabilidad solidaria.*

*Otro ejemplo es el del arrendamiento de un inmueble, destinado exclusivamente a ser utilizado como vivienda por el arrendatario y por lo tanto exento del IVA (art. 20.uno.23.º LIVA) que, en un momento dado, comienza a ser utilizado por el arrendatario, no sólo como vivienda, sino también como despacho profesional, lo que supone que la exención del IVA no resulta ya aplicable. Si el arrendatario no comunica al arrendador el cambio de destino del inmueble, habrá eludido la correcta repercusión del impuesto y ello en virtud de una conducta puramente omisiva.*

- También se amplía la responsabilidad en el sentido de que ésta procede, no sólo cuando se aplican supuestos de exención, no sujeción o tipos reducidos que no corresponden, sino en cualquier caso en que se eluda la correcta repercusión del impuesto, lo que incluye los supuestos contemplados en la normativa anterior y otros que no tenían cabida en la misma.

*Así, en el ejemplo anterior, la incorrecta repercusión del impuesto se debe a la incorrecta fijación de la base imponible del impuesto, supuesto no contemplado en la anterior redacción del artículo 87.uno.1.º LIVA, pero sí en la presente.*

Por otra parte, el supuesto de responsabilidad se restringe o limita, dado que se exige en todo caso, en la nueva redacción, la concurrencia de un elemento subjetivo (dolo o culpa) al que anteriormente no se hacía mención. Hay que destacar que el legislador sólo ha introducido el elemento subjetivo en el supuesto de responsabilidad del artículo 87.uno.1.º LIVA, pero no en los demás casos de responsabilidad recogidos en la Ley, a saber:

- a) El artículo 87.uno.2.º LIVA (consumidores finales a los que no se les repercute el impuesto en el caso de servicios de telecomunicaciones prestados por empresarios no comunitarios).
- b) El artículo 87, apartados dos, tres y cuatro LIVA (responsables en el caso de importaciones de bienes).
- c) El artículo 119.tres LIVA (responsabilidad solidaria, en caso de devolución improcedente, del representante del empresario no comunitario que solicita la devolución del impuesto por la vía del art. 119 LIVA).
- d) Anexo, apartado Sexto, número 3.º LIVA (responsabilidad solidaria de los titulares de las áreas o depósitos exentos en los casos contemplados en el precepto).

En todos estos casos, parece que hay que entender que la responsabilidad sigue siendo «objetiva», dado que la Ley no exige la concurrencia de ningún elemento subjetivo (dolo o culpa).

### E.2.2. Relación con el artículo 170.uno.2.º LIVA.

Ya no existe paralelismo entre el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 87.uno.1.º LIVA y la infracción simple tipificada en el artículo 170.uno.2.º LIVA. De acuerdo con este precepto, constituirán infracciones simples:

*«Disfrutar u obtener indebidamente, mediante declaraciones o manifestaciones inexactas, la aplicación de exenciones, supuestos de no sujeción o tipos impositivos inferiores a los procedentes, cuando el destinatario no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.*

*Serán sujetos infractores las personas o Entidades destinatarias de las referidas operaciones que efectúen las declaraciones o manifestaciones falsas o inexactas a que se refiere el párrafo anterior».*

Como se puede apreciar, existe un claro paralelismo entre la anterior redacción del artículo 87.uno.1.º LIVA y la infracción simple tipificada en el precepto transcrito. Dicho paralelismo ha desaparecido, al haberse mantenido la redacción del artículo 170.uno.2.º LIVA sin modificación.

*Así, en el ejemplo propuesto anteriormente, existe una responsabilidad solidaria por parte del propietario del lingote de oro, pero su conducta no puede ser considerada constitutiva de infracción simple de acuerdo con el artículo 170.uno.2.º LIVA, ya que dicho propietario no disfruta, mediante una declaración o manifestación inexacta, de ninguna exención, no sujeción o tipo reducido improcedente.*

### E.2.3. Supuestos de elusión del recargo de equivalencia.

Por último, la nueva redacción del artículo 87.uno.1.º LIVA y, en particular, su mención, *in fine*, a la «repercusión del Impuesto» (que no se contenía en la redacción anterior, en la que sólo se hablaba de exenciones, no sujeciones o tipos reducidos improcedentes) puede plantear problemas cuando lo que se elude es la correcta repercusión del recargo de equivalencia. Ello se debe a que, para la LIVA, la «repercusión del Impuesto» aparece claramente separada y diferenciada de la «repercusión del recargo de equivalencia» (art. 159 LIVA), como conceptos diferentes.

*Así, en el caso de una persona física, comerciante minorista, sujeto al régimen del recargo de equivalencia, que no acredita ante su proveedor dicha sujeción, infringiendo lo dispuesto en el artículo 163 LIVA, lo que determina que éste no le repercuta dicho recargo. Con arreglo a la redacción anterior del artículo 87.uno.1.º LIVA, no existía responsabilidad solidaria por parte del minorista (dado que éste no llega a efectuar «declaraciones o manifestaciones inexactas») pero tampoco con arreglo a la nueva, porque lo que elude el minorista es la correcta repercusión del recargo de equivalencia, y no la del impuesto, como exige la redacción introducida por la Ley 24/2001.*

## F. Artículo 119 LIVA.

### F.1. Consideraciones generales.

El artículo 119 LIVA regula el régimen especial de devolución del IVA soportado o satisfecho por los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación de dicho tributo <sup>40</sup>. Se trata de una materia cuya armonización en el ámbito comunitario ha sido abordada y resuelta a través de dos Directivas: la Octava Directiva del Consejo, de 6 de diciembre de 1979 <sup>41</sup>, que se ocupa de esta materia cuando se trata de empresarios no establecidos en la Península y Baleares (territorio de aplicación del IVA español) pero sí en otro territorio de la Comunidad Europea y la Decimotercera Directiva del Consejo, de 17 de noviembre de 1986 <sup>42</sup>, que se refiere a los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de la Comunidad Europea.

*A través de un ejemplo podremos comprender fácilmente el funcionamiento de este procedimiento especial de devolución. Imaginemos un abogado, «A», establecido exclusivamente en Marsella y que presta sus servicios profesionales a clientes franceses, repercutiendo el IVA francés, pues tales servicios están sujetos y no exentos de dicho tributo. El abogado «A», además, adquiere en Francia bienes y servicios destinados a su actividad profesional, por los que soporta el IVA francés. Dicho impuesto soportado puede ser recuperado por «A» mediante el mecanismo normal de las deducciones, ejercitando el derecho a la deducción en las declaraciones-liquidaciones que periódicamente presenta ante la Administración francesa.*

*Supongamos que «A», con ocasión de los servicios que presta a un cliente francés, necesita efectuar un viaje a Madrid, pernoctando durante varias noches en un hotel de la capital y soportando el IVA correspondiente a los servicios de hostelería y alojamiento recibidos, por importe de 250 euros. Pues bien, ese IVA español soportado puede ser recuperado por «A» (dado que los servicios recibidos se destinan a su actividad profesional) pero para ello no puede acudir al procedimiento normal de las deducciones, consignando tales cuotas como «IVA deducible» en las declaraciones-liquidaciones que periódicamente presenta ante la Administración francesa. Por el contrario, la recuperación de dicho «IVA español» soportado sólo puede articularse solicitando la devolución de dicho impuesto a la Administración española, a través del procedimiento regulado en el artículo 119 LIVA y en el artículo 31 RIVA. A estos efectos, interesa señalar que la solicitud en cuestión se articula a través del modelo aprobado por la Orden del Ministro de Hacienda de 28 de febrero de 2001, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 27 de marzo del mismo año.*

<sup>40</sup> Como ya hemos señalado con anterioridad, el territorio de aplicación del IVA es el delimitado en el artículo 3 LIVA; el concepto de establecimiento permanente es el recogido en el artículo 69.cinco LIVA y la delimitación del «empresario establecido» a efectos de este impuesto se contiene en el artículo 84.dos LIVA.

<sup>41</sup> Octava Directiva del Consejo, de 6 de diciembre de 1979 (79/1072/CEE), «en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país».

<sup>42</sup> Decimotercera Directiva del Consejo, de 17 de noviembre de 1986 (86/560/CEE), «en materia de armonización de la legislación de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios-modalidades de devolución del impuesto sobre el volumen de negocios a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad».

En definitiva, en el estado actual de la armonización comunitaria, el IVA soportado por los empresarios o profesionales sólo puede recuperarse (por el procedimiento de la deducción o de la devolución, según corresponda) de la Hacienda Pública del Estado miembro de la Comunidad Europea en la que se ingresó dicho tributo. Hay que advertir que la Comisión Europea presentó, con fecha 17 de junio de 1998, una propuesta de Directiva relativa al régimen del derecho a la deducción del IVA, en la que se prevé que los empresarios comunitarios puedan deducir, en el Estado miembro en que estén establecidos, el IVA soportado tanto en dicho Estado como en los restantes Estados miembros de la Comunidad. Con ello se pretende tanto simplificar «notablemente los trámites que los operadores deben realizar para recuperar el IVA en un Estado miembro en el que no estén establecidos» como agilizar «la gestión administrativa, ofreciendo al mismo tiempo mejores posibilidades de control» (Considerandos octavo y noveno de la propuesta). La propuesta prevé la derogación de la Octava Directiva (lo cual es lógico, pues ésta, a la luz de la normativa proyectada, pierde su razón de ser); no obstante, no resulta en absoluto previsible una aprobación a corto ni a medio plazo de la misma, por lo que parece claro que la Octava Directiva seguirá conservando su vigencia en los próximos años <sup>43</sup>.

## *F.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.*

El artículo 5, apartado siete de la Ley 24/2001 introduce una nueva redacción del artículo 119 LIVA que presenta, con relación a la anterior normativa, las modificaciones que se examinan a continuación.

### *F.2.1. Asimilados a los no establecidos (art. 119, apartado uno, párrafo segundo).*

En su redacción anterior, el artículo 119 LIVA asimilaba a los no establecidos en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, a «los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen entregas de bienes ni prestaciones de servicios en el mencionado ámbito espacial».

*Así, imaginemos una sociedad anónima, constituida con arreglo a las leyes mercantiles españolas, que tiene la sede de su actividad en Zaragoza y que efectúa en la Península adquisiciones de bienes y servicios por las que soporta el IVA correspondiente. Dicha sociedad tiene por objeto social la prestación de servicios de publicidad a un único cliente, un empresario establecido exclusivamente en Suiza. Pues bien, con arreglo a la anterior redacción del artículo 119 LIVA, la sociedad se asimila a un «no establecido» a efectos del precepto citado [dado que, aun cuando es titular de un establecimiento perma-*

<sup>43</sup> Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido y Propuesta de Reglamento (CE) del Consejo, sobre las medidas de control, las medidas relativas al sistema de restitución y las medidas de cooperación administrativa necesarias para la aplicación de dicha propuesta, COM (1998) 377 final-98/0209 (CNS) y 98/0210 (CNS). Hay que aclarar que, aun cuando estas propuestas fueran aprobadas, el procedimiento especial de devolución seguiría siendo necesario respecto de los empresarios no comunitarios.

*nente situado en la Península, las operaciones por ella realizadas no se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto: art. 70. uno.5.º, c) LIVA], lo que implica que, para recuperar el IVA soportado en España, deberá solicitar la devolución de dicho tributo mediante la presentación del correspondiente modelo de devolución a no establecidos.*

*De esta forma, la sociedad no deberá presentar declaraciones-liquidaciones trimestrales, dado que no es sujeto pasivo del IVA por ninguna de las operaciones que realiza: como hemos señalado, tales operaciones no están sujetas al IVA español, por aplicación de las reglas de localización del impuesto.*

La Memoria del Proyecto de Ley del IVA, de 9 de octubre de 1992, justificaba esta extensión del procedimiento contemplado en el artículo 119 LIVA por razones de neutralidad y «para no obligarles (a los empresarios o profesionales que, aun establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, no realicen operaciones en el mismo) a recurrir al procedimiento general de las deducciones que les sería más oneroso». Sin embargo, hay que reconocer que esta normativa no se ajustaba exactamente a los criterios de armonización establecidos en la Octava Directiva, la cual únicamente permite la asimilación de los empresarios o profesionales que, teniendo un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, no realicen desde el mismo ninguna operación (art. 1 de la Octava Directiva).

Pues bien, el legislador, en el momento actual, ha entendido que la adecuación de nuestra normativa interna a la regulación comunitaria debe primar sobre cualesquiera otras consideraciones y, por ello, ha modificado el párrafo segundo del artículo 119.uno LIVA, que en su nueva redacción dispone que:

*«A tales efectos, se asimilarán a los no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios».*

Esto significa que, a partir del 1 de enero de 2002, no será aplicable el procedimiento del artículo 119 LIVA a los empresarios y profesionales que, teniendo un establecimiento permanente en la Península y Baleares, realicen desde el mismo operaciones «activas» de entregas de bienes o prestaciones de servicios, aun cuando dichas operaciones, por aplicación de las reglas de localización contenidas en la Ley 37/1992, no se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA español.

*Así, la sociedad anónima con sede en Zaragoza a que hicimos referencia en el ejemplo anterior, no podrá recuperar el IVA soportado por la vía del artículo 119 LIVA, sino a través del ejercicio del derecho a la deducción, lo que implica que habrá de presentar trimestralmente las declaraciones-liquidaciones correspondientes, en las que el IVA devengado será cero (dado que las operaciones realizadas por la sociedad no están sujetas al IVA español) y el IVA deducible el que corresponda al período de liquidación. En este sentido, hay que puntualizar lo siguiente:*

- *En primer término, que el derecho a deducir el IVA soportado existe aun cuando la sociedad que presta el servicio de publicidad no repercute el IVA por las operaciones que realiza, ya que, según el artículo 94.uno.2.º LIVA, generan el derecho a deducir el IVA soportado «las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el mismo».*
- *En segundo lugar que, con arreglo a la nueva redacción del artículo 71.1 RIVA, introducida por el RD 1082/2001, de 5 de octubre (Boletín Oficial del Estado de 6 de octubre), la sociedad zaragozana habrá de presentar la declaración trimestral incluso en los períodos en que no practique deducción alguna de cuotas del IVA soportadas <sup>44</sup>.*
- *Por último, la ausencia de cuotas devengadas implica que la sociedad habrá de solicitar la devolución del IVA soportado en la declaración-liquidación del último trimestre del año, conforme a lo establecido en el artículo 115 LIVA.*

Finalmente, en relación con esta materia, proceden las siguientes observaciones:

- Por una parte, parece necesario aclarar que, a efectos del IVA, es perfectamente posible la existencia de establecimientos permanentes desde los que no se realicen entregas de bienes ni prestaciones de servicios. Así, según el artículo 69.cinco LIVA, tienen tal consideración de establecimientos permanentes «los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios», así como las «minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales».
- Por otro lado, el hecho de que los empresarios que se encuentran en la misma situación que la sociedad zaragozana del ejemplo hayan sido «expulsados» del procedimiento del artículo 119 LIVA y «reubicados» en el régimen normal de deducciones significa que la Ley 37/1992 admite que el derecho a la deducción sea ejercitado por quien no es sujeto pasivo del impuesto (pues la sociedad citada no llega a serlo, dado que ninguna de las operaciones que realiza está sujeta al tributo). Ello supone una excepción al requisito exigido en el artículo 93.uno LIVA, según el cual para hacer uso del derecho a deducir hay que ser sujeto pasivo del IVA (salvo en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios propias de la actividad, expresamente citado en el párrafo segundo del precepto citado) <sup>45</sup>.

<sup>44</sup> El artículo 71.1 RIVA, en redacción dada por el Real Decreto 1082/2001, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 6 de octubre de 2001, establece que existe obligación de presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas, así como la declaración-resumen anual (modelos 390 o 392) incluso en los supuestos en que no existan cuotas devengadas ni deducibles.

<sup>45</sup> El artículo 93.uno LIVA dispone lo que sigue:

«Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111,112 y 113 de esta Ley».

Obviamente, en una interpretación estrictamente literal de la Ley 37/1992, podría concluirse que los empresarios y profesionales establecidos en la Península o Baleares y que únicamente realizan desde dicho establecimiento operaciones no sujetas al IVA por aplicación de las reglas de localización del impuesto, no pueden recuperar el IVA soportado (dado que, por una parte, no son sujetos pasivos, lo que les excluye del artículo 93 LIVA, precepto en el que se establecen los requisitos subjetivos de la deducción y, por otra, han quedado fuera del art. 119 LIVA a partir de 1 de enero de 2002). Esta interpretación, sin embargo, no nos parece en absoluto razonable: quizá, lo más conveniente sería que el legislador modificara en un futuro próximo el artículo 93 LIVA, para salvar expresamente el caso de los empresarios que se encuentran en la situación anteriormente descrita.

- No hay que ocultar que la nueva redacción del artículo 119 LIVA puede plantear problemas de tesorería a las empresas que han sido «expulsadas» del procedimiento contemplado en dicho precepto (como la sociedad zaragozana del ejemplo) dado que, con arreglo a la situación anterior, podían solicitar trimestralmente la devolución del IVA soportado, en tanto que, a partir de ahora, sólo podrán hacerlo en la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre del año. Ésta era, posiblemente, la «mayor onerosidad» a que hace referencia el Proyecto de 1992 y que ahora ha cedido ante la necesidad de adecuación a la normativa comunitaria.
- Una cuestión de interés es la relativa a las sucursales de entidades extranjeras que exclusivamente realizan actividades para su matriz ubicada fuera de la Península y Baleares. En este caso, la sociedad extranjera se considera establecida en el territorio de aplicación del IVA español (doctrina reiterada de la DGT expresada, entre otras, en Resoluciones de 27-10-1993 y de 3-1-1987: la sucursal no es un sujeto pasivo del IVA autónomo, sino un establecimiento permanente de la entidad extranjera) y las actividades citadas, efectuadas por la sucursal para la matriz, no están sujetas al IVA, pues se trata de operaciones puramente «internas», efectuadas «dentro» de un sujeto pasivo <sup>45 bis</sup>.

La cuestión es determinar si esas «actividades» que efectúa la sucursal para la matriz extranjera son realmente «prestaciones de servicios» a efectos del IVA (en cuyo caso, la entidad extranjera quedaría fuera del art. 119 LIVA, dado que presta servicios desde el establecimiento permanente de que es titular en el territorio de aplicación del IVA español), o si, por el contrario, se trata de operaciones puramente internas de un sujeto pasivo que no pueden calificarse como prestaciones de servicios a efectos del tributo (en cuyo caso se trataría de una entidad extranjera con establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y que no realiza desde el mismo entregas de bienes ni prestaciones de servicios, que recuperaría el IVA soportado por la vía del art. 119 LIVA). Creemos que la primera solución es la más ajustada a la doctrina de la DGT, expresada en Resolución de 23-1-1987, según la cual los servicios realizados por una sucursal española sin personalidad jurídica propia a favor de su casa matriz inglesa no están sujetos al impuesto, de donde parece deducirse que se trata de auténticas prestaciones de servicios a efectos del tributo citado (en este mismo sentido, la Resolución de la DGT de 25-7-1995).

<sup>45bis</sup> Así, la Resolución vinculante de la DGT de 3 de septiembre de 1986 (Boletín Oficial del Estado de 22 de septiembre) establece que «no están sujetos al Impuesto los simples envíos desde la fábrica a los establecimientos de la misma empresa autorizados para la venta al detalle», pues se trata de transferencias internas de bienes.



F.2.2. No establecidos que resultan ser sujetos pasivos del IVA por inversión (art. 119.dos.3.º LIVA).

El procedimiento del artículo 119 LIVA, ya en su redacción anterior a 1 de enero de 2002, no resultaba aplicable a todos los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA español que hubieran soportado o satisfecho cuotas correspondientes a dicho tributo. Para la aplicación de dicho precepto, se exigía además que dichos no establecidos no hubieran realizado en el citado territorio operaciones sujetas al impuesto distintas de aquellas en las que los sujetos pasivos, en palabras de la Memoria del Proyecto de Ley de 1992,

*«... sean las personas para quienes se realicen las operaciones gravadas o efectúen determinadas operaciones de transporte exentas del Impuesto. No concurriendo dicha condición, los posibles beneficiarios tendrían la condición de sujetos pasivos del Impuesto y podrían ejercitar el derecho a la deducción o devolución en forma ordinaria».*

Esta situación parece razonable. En efecto, si un empresario o profesional no establecido resulta ser sujeto pasivo del IVA español por alguna operación que realiza (así, una entrega de bienes o prestación de servicios localizada en la Península o Baleares y cuyo destinatario es una persona física que tiene la condición de consumidor final <sup>46</sup>) ello significa que deberá presentar, como cualquier otro sujeto pasivo, la correspondiente declaración-liquidación en la que hará constar el IVA devengado por las operaciones realizadas. Resulta lógico, entonces, que si ha soportado cuotas de dicho tributo que tiene derecho a recuperar, se utilice la misma declaración-liquidación para hacer constar dichas cuotas como IVA deducible, ingresando a la Hacienda Pública únicamente la diferencia. Lo que no sería razonable es obligar al no establecido a ingresar el IVA devengado (presentando el modelo 300 del trimestre correspondiente) y no permitirle solicitar la devolución más que en un momento posterior, por la vía del artículo 119 LIVA: ello incrementaría la presión fiscal indirecta sobre el empresario no establecido y le originaría costes financieros por el tiempo transcurrido entre el ingreso del impuesto devengado y la recuperación del IVA deducible.

No obstante, se planteó un problema particular para el que el artículo 119 LIVA, en su redacción anterior a 1 de enero de 2002, no ofrecía solución expresa. Es el caso de los no establecidos que resultan ser sujetos pasivos del IVA por inversión, para cuya comprensión resulta oportuno recurrir al ejemplo que a continuación se expone:

*Imagínese una entrega de bienes, que en ningún momento salen de la Península, efectuada por un empresario establecido en Valladolid, «A», para otro establecido en Sevilla, «B», en la que intermedian en nombre propio un empresario francés no establecido en España, «F» y otro empresario holandés que tampoco está establecido, «H». En este caso, a efectos del IVA, se producen tres entregas de bienes con arreglo al siguiente esquema:*

*A (Establ.)----- F (No establ.)----- H (No establ.)----- B (Establ.)*

<sup>46</sup> De acuerdo con la regulación contenida en el artículo 84 LIVA, la inversión del sujeto pasivo no procede nunca cuando el destinatario de la operación gravada es un consumidor final persona física. Por lo tanto, si la operación sujeta al IVA español se ha realizado por un empresario no establecido para un destinatario de estas características, será el empresario citado el sujeto pasivo del IVA correspondiente a la operación realizada.

*El sujeto pasivo del IVA correspondiente a la primera entrega es «A» (art. 84.uno.1.º LIVA). En el caso de la entrega efectuada por «F» para «H», el sujeto pasivo es «H», por inversión [art. 84.uno.2.º a) LIVA]. Finalmente, el sujeto pasivo de la entrega efectuada por «H» para «B» es este último, nuevamente por inversión [art. 84.uno.2.º a) LIVA].*

*No hay ninguna duda de que «F» podrá recuperar el IVA soportado por la vía del artículo 119 LIVA, dado que en él concurren todos los requisitos exigidos: es un empresario no establecido y no es sujeto pasivo del IVA español por ninguna de las operaciones que realiza. El problema se plantea en el caso de «H» pues, aunque éste es un no establecido y no es sujeto pasivo del IVA por las operaciones que realiza (pues en la única entrega de bienes que efectúa, la que tiene como destinatario a «B», el sujeto pasivo del IVA es éste, por inversión) ocurre que sí es sujeto pasivo de dicho tributo por una entrega de bienes, que no realiza, pero de la que es destinatario: la que para él efectúa «F».*

*En estas circunstancias, «H» está obligado a emitir «autofactura» en la que se «autorrepercute» el IVA correspondiente a la entrega efectuada por «F» para «H» (art. 165.uno LIVA) y a presentar declaración-liquidación trimestral en la que deberá hacer constar, como IVA devengado, dichas cuotas «autorrepercutidas». Pero ocurre que tales cuotas son para «H», al mismo tiempo, «IVA soportado» que podrá recuperar. Pues bien, para recuperar dichas cuotas se plantean dos alternativas:*

- *O bien acudir al procedimiento del artículo 119 LIVA, lo que implica que «H» deberá ingresar previamente a través del modelo 300 y solicitar después la devolución ex artículo 119 LIVA.*
- *O bien considerar que, en el propio modelo 300, habrá que consignar el IVA correspondiente a la entrega efectuada por «F» para «H» simultáneamente como IVA devengado e IVA deducible, sin necesidad de ingresar ninguna cantidad (siempre que «H» tenga derecho a deducir la totalidad del IVA soportado, pues en otro caso habría que ingresar la diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado deducible). Esta segunda opción presenta evidentes ventajas para «H», pues implica una menor presión fiscal indirecta y evita el coste financiero que genera la primera alternativa citada.*

La DGT, en Resolución de 12 de diciembre de 1997, se pronunció a favor de la segunda alternativa. Pues bien, el artículo 119.dos.3.º LIVA, en su nueva redacción, consagra esta solución al exigir, como requisito para la aplicación del procedimiento regulado en dicho precepto, que, durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan sido destinatarios de entregas de bienes o prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto. El precepto, en relación con las prestaciones de servicios, cita expresamente sólo las comprendidas en los artículos 70.uno.6.º y 7.º; 72,73 y 74 LIVA; no obstante, tal mención no resulta necesaria, pues los supuestos citados constituyen las únicas prestaciones de servicios respecto de las cuales un empresario o profesional no establecido puede ser sujeto pasivo del IVA por inversión. En todos los demás supuestos de prestaciones de servicios contemplados en los artículos 69 y 70 LIVA, cuando el prestador y el destinatario son empresarios o profesionales no establecidos, el sujeto pasivo es el prestador y no se plantean los problemas descritos.

*Así, imaginemos que un empresario no establecido, «A», presta un servicio de transporte intracomunitario de bienes a otro empresario no establecido, «B», el cual comunica un NIF/IVA español. El servicio de transporte se localiza en el territorio de aplicación del IVA español (art. 72 LIVA) y el sujeto pasivo es «B» [art. 84.uno.2.º a) LIVA]. Las cuotas del IVA correspondientes al servicio de transporte son, para «B», IVA devengado e IVA deducible que éste podrá recuperar mediante el mecanismo de la deducción y no a través del procedimiento del artículo 119 LIVA.*

*Supongamos que, siendo los mismos los sujetos intervinientes, lo que se prestan son servicios inmobiliarios relativos a un edificio situado en la Península. En este caso, los servicios se localizan en el territorio de aplicación del IVA español (art. 70.uno.1.º LIVA) pero el sujeto pasivo es «A», dado que no procede inversión [art. 84.uno.2.º a) a') LIVA], por lo que «B» recuperará el IVA que le repercute «A» por la vía del artículo 119 LIVA, sin ninguna especialidad reseñable.*

### F.2.3. Cuantía de la devolución (art. 119, apartados cuatro, cinco, seis.2.º y nueve LIVA).

La nueva redacción del apartado cuatro del artículo 119 LIVA recoge la doctrina sentada por el TJCE en su Sentencia de 13 de julio de 2000 (asunto C-136/99, «Sociedad Monte dei Paschi Di Siena»). En este caso, se planteó ante el TJCE la situación de una entidad de crédito con sede social en Italia que contaba en Francia con una oficina de representación. Dicha entidad realizaba en Italia tanto operaciones sujetas y no exentas del IVA italiano como operaciones exentas de dicho tributo, por lo que aplicaba la regla de prorrata para determinar el importe del IVA soportado que podía deducir. Pues bien, la oficina de representación (desde la cual no se efectuaba ninguna operación activa de entrega de bienes o prestación de servicios) efectuó ciertos gastos en Francia, directamente vinculados a las actividades realizadas por la entidad en Italia, por las que soportó el IVA francés.

Así las cosas, se planteó ante el TJCE si, en virtud de lo dispuesto en la Octava Directiva, la sociedad italiana tenía derecho a solicitar la devolución parcial del IVA soportado en Francia. El TJCE así lo reconoció, señalando que, en el caso de empresarios que realicen operaciones gravadas y operaciones exentas en el Estado miembro en que estén establecidos, para determinar el importe exacto del IVA soportado en otro Estado miembro que puede ser objeto de devolución ha de tenerse en cuenta lo siguiente:

- En primer lugar, hay que tener en cuenta las operaciones que, con arreglo a la normativa del Estado miembro de establecimiento, permiten deducir el IVA soportado, así como las operaciones que, con arreglo a dicha legislación, no generan tal derecho.

*Así, imaginemos a un profesional establecido en el Estado miembro 1, en el que presta servicios de abogacía exentos del IVA según la normativa de dicho Estado, por lo que no puede deducir el IVA soportado en el citado país. Si dicho profesional realiza adquisiciones de servicios en el Estado miembro 2 (país en el que los servicios prestados por los abogados no están exentos del IVA y en el que, por tanto, las cuotas soportadas por éstos son deducibles) que destina a la actividad que desarrolla en el Estado 1, no podrá solicitar la devolución del IVA soportado en el Estado miembro 2 por la vía de la Octava Directiva y ello porque, con arreglo a la normativa del Estado miembro de establecimiento, las operaciones a que se destinan los servicios por los que se ha soportado el IVA no generan el derecho a deducir.*

El TJCE ya había sentado esta doctrina en su Sentencia de 26 de septiembre de 1996 (asunto C-302/93, «Étienne Debouche»). Puede resultar extraño que una situación como la descrita se dé en relación con un impuesto armonizado en el ámbito de la Comunidad Europea,

como es el IVA. Sin embargo, hay que señalar que dicha armonización no supone uniformidad de las legislaciones de los Estados miembros, pues la Sexta Directiva contiene una serie de disposiciones de «carácter transitorio» en el artículo 28, que se traducen en excepciones al régimen general del impuesto que sólo pueden ser aplicadas, con carácter particular, por ciertos Estados miembros. Esta circunstancia, unida a las numerosas opciones, facultades y excepciones reconocidas a los Estados miembros en la Directiva mencionada, explica la existencia de quiebras al principio general de armonización del IVA.

- En segundo término, hay que examinar si las operaciones que permitirían deducir el IVA con arreglo a la normativa del Estado de establecimiento conferirían también derecho a deducción en el Estado en que se solicita la devolución pues, «de no ser así, dichas operaciones ... no pueden tomarse en consideración para el cálculo del importe de la devolución» (Sentencia de 13 de julio de 2000, párrafo 28).

*Así, imaginemos un empresario establecido en Austria, donde realiza actividades de alquiler de inmuebles para uso residencial, actividad sujeta y no exenta del IVA en aquel país. Si dicho empresario realiza adquisiciones de servicios en la Península, destinadas a la actividad desarrollada en Austria, no procederá devolución del IVA soportado en España por la vía del artículo 119 LIVA, dado que aun cuando las operaciones a que se destinan dichos servicios permiten deducir el IVA soportado con arreglo a la legislación austriaca (Estado miembro de establecimiento), tales operaciones no generan dicho derecho de acuerdo con la normativa española (Estado miembro de devolución).*

- Determinado el porcentaje de devolución aplicable habrá que concretar, con arreglo a la normativa del Estado miembro en que se solicita la devolución, los gastos que pueden tomarse en consideración a efectos de dicha solicitud.

*Supongamos un empresario establecido en el Estado miembro 1, donde presta servicios de publicidad que le permiten deducir el IVA soportado, que recibe servicios de mantenimiento y alojamiento en un hotel del Estado 2 vinculados a la actividad desarrollada en el Estado 1. Imaginemos igualmente que el IVA soportado por tales servicios está excluido de la deducción con arreglo a la normativa del Estado miembro 1, pero no según la legislación del Estado 2. Pues bien, el empresario tendría derecho a la devolución del IVA soportado en este último Estado. Y esto mismo parece que habría que entender, por ejemplo, en el caso de que la factura en que se documentaran los servicios recibidos reuniera los requisitos exigidos por el Estado 2, pero no por el Estado 1.*

Pues bien, la doctrina del TJCE expuesta en los guiones anteriores se ha reflejado en el apartado cuatro del artículo 119 LIVA, en su nueva redacción, precepto que se refiere únicamente a los empresarios o profesionales no establecidos en la Península o Islas Baleares, pero sí en Canarias, Ceuta, Melilla u otros Estados miembros de la Comunidad Europea. En dicho precepto, además, se establece que «en la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley», esto es, los criterios establecidos a efectos de la prorrateo especial, lo que implica que se tendrá en cuenta la afectación real de los bienes y servicios por cuya adquisición se haya soportado el IVA cuya

devolución se solicita. Asimismo, la circunstancia citada en el guión anterior se ha reflejado en el artículo 119.seis.2.º LIVA, que excluye de la devolución las cuotas del IVA que estarían excluidas del derecho a deducción por aplicación de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 LIVA.

*Imaginemos un empresario, «A», establecido en el Estado miembro X, en el que realiza arrendamientos de viviendas exentos del IVA en aquel país y arrendamientos de locales de negocio sujetos y no exentos de dicho impuesto. En el Estado X, el empresario «A» aplica la prorrata general, siendo el porcentaje de prorrata aplicado del 60 por 100. Dicho empresario ha adquirido ciertos servicios en España destinados exclusivamente a la actividad de arrendamiento de locales, por los que ha soportado el IVA correspondiente.*

*Pues bien, en este caso, «A» podrá solicitar la devolución de la totalidad del IVA soportado en España ya que, con arreglo a los criterios del artículo 106 LIVA, dichas cuotas son deducibles en su totalidad. Por el contrario, si hubiera adquirido tales servicios en el Estado miembro X, el IVA de dicho Estado sólo sería deducible en la proporción del 60 por 100.*

*Si, en el mismo supuesto, «A» hubiera destinado los servicios tanto a la actividad de arrendamiento de viviendas como a la de locales, habría podido solicitar en España la devolución del 60 por 100 del IVA soportado. Y si los hubiera destinado exclusivamente a la actividad de arrendamiento de viviendas, no habría podido solicitar ninguna devolución, en tanto que en el Estado miembro X habría recuperado el 60 por 100 del IVA soportado, de haber adquirido allí los servicios en cuestión.*

En relación con esta cuestión, pueden añadirse las siguientes consideraciones:

- a) En primer lugar, para aplicar el mecanismo de devolución en los términos señalados por el TJCE resulta necesario que el Estado de devolución disponga de una completa información en relación con el solicitante de la misma y con la actividad desarrollada en el Estado de establecimiento. Precisamente, uno de los argumentos invocados por el Gobierno francés en el curso del procedimiento correspondiente al asunto C-136/99 fue que no tenía acceso a la información suficiente para determinar el importe de una posible devolución parcial del IVA soportado (párrafo 30 de la Sentencia del TJCE de 13 de julio de 2000). Frente a ello, el TJCE recordó (párrafo 31 de la sentencia) que «el artículo 6 de la Octava Directiva, en particular, permite al Estado miembro de la devolución solicitar al sujeto pasivo las informaciones necesarias para apreciar el correcto fundamento de su solicitud de devolución».

Pues bien, el legislador español ha recogido esta doctrina en el apartado nueve del artículo 119 LIVA, en el que se establece que:

*«La Administración tributaria podrá exigir a los interesados la aportación de la información y los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en los apartados cuatro y cinco de este artículo».*

- b) En segundo lugar, hay que indicar que la Sentencia del TJCE de 13 de julio de 2000 se ha basado exclusivamente en la interpretación de la Octava Directiva la cual, como señalamos anteriormente, se refiere únicamente a los empresarios comunitarios (pues el derecho a la devolución del IVA soportado en la Comunidad por los empresarios extracomunitarios se regula en la Decimotercera Directiva). De ahí que el artículo 119 LIVA se refiere sólo y resulta aplicable únicamente a los empresarios comunitarios y a los establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla.

En cuanto a los empresarios no comunitarios, el apartado cinco del artículo 119 LIVA se refiere a ellos en los siguientes términos:

*«Los empresarios o profesionales establecidos fuera de la Comunidad, con excepción de los establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, en quienes concurran los requisitos previstos en este artículo, tendrán derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado o satisfecho ... a condición de que esté reconocido que en el Estado en donde estén establecidos existe reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en España.*

(...).

Nada se dice en este caso en relación con la cuantía de la devolución. Podría pensarse que, en estos casos, reconocida la reciprocidad, el empresario extracomunitario que soporta cuotas del IVA en España tiene derecho a la devolución de la totalidad de dicho IVA, sin que le sean de aplicación ninguna de las limitaciones establecidas en el apartado cuatro respecto de los empresarios comunitarios. Sin embargo, entendemos que esta interpretación tropieza con varias dificultades, a saber: que el artículo 3.2 de la Decimotercera Directiva establece que «la devolución no podrá concederse en condiciones más favorables que las que se apliquen a los sujetos pasivos de la Comunidad» y que el apartado nueve del artículo 119 LIVA establece la posibilidad de que la Administración española exija también a estos empresarios no comunitarios cuantas informaciones resulten necesarias a efectos de determinar el «importe de la devolución» que corresponda, lo cual muestra que el legislador está pensando en la posibilidad de un derecho parcial de devolución del IVA soportado.

#### F.2.4. Otras consideraciones en relación con el artículo 119 LIVA.

En relación con la nueva redacción del artículo 119 LIVA caben las siguientes consideraciones adicionales:

##### F.2.4.1. Ámbito subjetivo del artículo 119 LIVA.

Como hemos visto con anterioridad, el procedimiento de devolución regulado en el precepto citado no se aplica a todos los empresarios o profesionales no establecidos que soportan cuotas del IVA en la Península o Baleares, sino sólo a los que cumplen determinados requisitos (fundamentalmente,

no ser sujetos pasivos del IVA por ninguna de las operaciones que realizan en el territorio de aplicación de dicho tributo). Cuando no se cumplen los requisitos señalados en el precepto, puede ocurrir, o bien que el no establecido no pueda recuperar en absoluto el IVA soportado, o bien que, para hacerlo, deba acudir al procedimiento normal de la deducción, como cualquier sujeto pasivo del IVA.

*Así, si las cuotas soportadas por el no establecido se documentan en «tickets» o vales, el no establecido no podrá recuperar el IVA soportado, ni por el procedimiento del artículo 119 LIVA ni por ninguna otra vía. Lo mismo si se trata de un no establecido extracomunitario respecto del cual no se cumple el principio de reciprocidad. En cambio, si se trata de un no establecido que cumple todos los demás requisitos exigidos, pero que resulta ser sujeto pasivo del IVA por alguna de las operaciones que realiza (por ejemplo, por haber realizado operaciones gravadas por dicho tributo cuyos destinatarios son consumidores finales, o por ser destinatario de operaciones gravadas a las que se aplica la inversión del sujeto pasivo), dicho empresario queda excluido del artículo 119 LIVA, pero podrá recuperar el IVA soportado mediante el ejercicio del derecho a la deducción, como cualquier otro sujeto pasivo del impuesto.*

Pues bien, el nuevo artículo 119 LIVA, a diferencia de lo que ocurría en la normativa anterior, reconoce expresamente esta limitación en su ámbito subjetivo de aplicación y es por ello que el precepto lleva por título «régimen especial de devoluciones a *determinados* empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto». Importa señalar que, en esto, no hay modificación sustantiva entre el actual artículo 119 LIVA y el anterior, pues tampoco éste se aplicaba a todos los no establecidos. La única novedad en este punto es que la nueva redacción reconoce expresamente esta circunstancia.

#### F.2.4.2. Improcedencia de la devolución en caso de repercusión errónea.

El apartado cinco del artículo 119, en su redacción anterior, disponía lo siguiente:

*«No será de aplicación lo dispuesto en este artículo a las entregas de bienes a las que sean de aplicación las exenciones establecidas en los artículos 21, número 2.º, y 25 de esta Ley».*

La dicción del precepto no resultaba demasiado clara y, por ello, el legislador ha considerado conveniente dar nueva redacción al precepto, en términos mucho más gráficos, en el nuevo apartado seis.1.º, según el cual no serán objeto de devolución:

*«Las cuotas que se hubiesen soportado indebidamente con ocasión de entregas de bienes a las que resultase aplicable el supuesto de exención previsto en el número 2.º del artículo 21 de esta Ley o el previsto en el apartado uno de su artículo 25 en los casos en que la expedición o transporte con destino a otro Estado miembro de la Comunidad*



*de los bienes objeto de entrega sea realizada por el adquirente de los mismos o por un tercero que actúe por cuenta de aquél, sin perjuicio, en ambos casos, de la rectificación de la repercusión de dichas cuotas que proceda según lo previsto en el artículo 89 de esta Ley».*

*Imaginemos, por ejemplo, un empresario canario no establecido en la Península ni en las Islas Baleares que adquiere bienes en el territorio de aplicación del impuesto. Dichos bienes son depositados durante un plazo de quince días en un almacén, cuyo titular presta servicios de depósito al empresario canario. Transcurrido dicho plazo, y dentro del mes a que se refiere el artículo 9.1.2.º A .b) RIVA, el empresario canario efectúa el transporte de los bienes con destino a Canarias. Dicho empresario canario ha soportado la repercusión del IVA con ocasión de la adquisición de los bienes, solicitando posteriormente la devolución de las cuotas de dicho impuesto por la vía del artículo 119 LIVA.*

*Es éste un supuesto de aplicación del artículo 119.seis.1.º LIVA, dado que en este caso ha existido una repercusión errónea del impuesto. En efecto, la entrega al empresario canario está exenta del IVA por aplicación de los artículos 21.2.º LIVA y 9.1.2.º A RIVA (exportaciones indirectas, en las que el transporte fuera de la Comunidad se efectúa por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto), por lo que no procede devolución del impuesto erróneamente repercutido, sino rectificación de la repercusión conforme a lo establecido en el artículo 89 LIVA.*

#### F.2.4.3. Criterios de armonización comunitaria.

Aunque el artículo 119 LIVA, en su nueva redacción, está adaptado sin duda a las exigencias comunitarias, cabe observar, a este respecto, que el artículo 2 de la Octava Directiva y el artículo 2 de la Decimotercera Directiva limitan la devolución, en el caso de entregas de bienes, a las que tienen por objeto bienes muebles. Esta limitación no se recoge en el artículo 119 LIVA, por lo que hay que entender que el legislador español reconoce el derecho a la devolución sin distinción entre bienes muebles o inmuebles.

*En la práctica, no será frecuente solicitar la devolución del IVA correspondiente a una adquisición de bienes inmuebles por la vía del artículo 119 LIVA, ya que lo normal será que dicho inmueble pase a constituir un establecimiento permanente del adquirente. Pero ello no tiene por qué ser así necesariamente. En este sentido, la Resolución de la DGT de 27-1-1997 recoge el supuesto de una sociedad mercantil extranjera sin actividad en España, que en 1981 adquirió un edificio sito en Madrid, que desde entonces se ha mantenido desocupado y que no se ha destinado a actividad alguna. Pasado el tiempo, en el año 1997, la sociedad extranjera procede a la venta del inmueble.*

*En este supuesto, la DGT consideró que el edificio no constituía establecimiento permanente de la sociedad extranjera, pues en él no se había desarrollado actividad alguna que pudiera implicar dicha calificación. No existía en este caso ningún problema de devolución del IVA soportado por la adquisición del edificio (pues la entrega del mismo, efectuada en 1981, no estuvo sujeta al IVA) pero resulta claro que esta situación podría plantearse en otros supuestos análogos en que la entrega del edificio hubiera estado sujeta y no exenta del IVA.*

## G. Artículo 164.UNO.7.º LIVA.

### G.1. Consideraciones generales.

El artículo 164 LIVA regula las obligaciones que corresponden a los sujetos pasivos del IVA y, en su apartado uno.7.º, se refiere al representante fiscal de los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Pues bien, la modificación de este precepto, operada por la Ley 24/2001 ha venido impuesta por razones de armonización comunitaria.

En concreto, la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Sexta Directiva «en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido» (DOCE n.º L 269/44, de 21 de octubre de 2000) ha suprimido (excepto en ciertos casos particulares, que veremos con posterioridad) la facultad de los Estados miembros de la Comunidad de exigir a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio del Estado de que se trate, el nombramiento de un representante fiscal, con carácter obligatorio y a efectos del cumplimiento de las obligaciones que les corresponden frente a la Hacienda Pública del Estado en cuestión. Todo ello, con el fin de «simplificar el régimen común del IVA» (Considerando cuarto de la Directiva 2000/65), dado que la obligación de nombrar representante fiscal en estos casos plantea «serios problemas a los operadores y, en particular, a los de menores dimensiones» (Considerando primero). En este sentido, la Directiva, en su Considerando tercero, recuerda que el informe de la Comisión Europea sobre la segunda fase de la «iniciativa SLIM» (emprendida por la propia Comisión, con el fin de simplificar la legislación sobre el mercado interior) había recomendado que «se estudien las posibilidades y los medios de reformar el sistema de la representación fiscal previsto en el artículo 21 de la Directiva 77/388/CEE». Y la propia Directiva reconoce que «la única modificación que puede constituir una simplificación importante del régimen común del IVA, en general, y de las normas de determinación del deudor, en particular», consiste en suprimir la citada facultad de los Estados miembros.

### G.2. Novedades introducidas en la normativa del impuesto.

En su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, el artículo 164.uno.7.º LIVA obligaba, en todo caso, a

*«nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones establecidas en esta ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto».*

El artículo 5, apartado ocho de la Ley 24/2001 ha modificado la redacción de este precepto que, a partir del 1 de enero de 2002, obliga a

*«nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad».*

En relación con este precepto, proceden las observaciones que a continuación se exponen.

#### G.2.1. Obligación de nombrar a un representante fiscal.

A la vista de la nueva redacción del artículo 164.uno.7.º LIVA, hay que concluir que no existe ya obligación de nombrar representante fiscal por parte de los siguientes sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto:

- Los que estén establecidos en cualquiera de los Estados miembros de la Comunidad Europea.
- Los que estén establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla (territorios terceros a efectos del IVA: art. 3 LIVA).
- Los que estén establecidos en otros Estados no comunitarios, siempre que con ellos se hayan instituido mecanismos de asistencia mutua semejantes a los existentes en la Comunidad Europea.

Por el contrario, sigue siendo obligatorio el nombramiento de representante fiscal por parte de los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y que tampoco lo estén en ninguno de los territorios indicados en los tres puntos anteriores: es el caso de los empresarios establecidos únicamente en Estados Unidos, Canadá o Japón, por citar algunos ejemplos. No obstante, para estos empresarios tampoco existe obligación de nombrar representante fiscal en el caso de que realicen exclusivamente, en el territorio de aplicación del IVA español, las operaciones exentas contempladas en los artículos 23 y 24 LIVA <sup>47</sup> (art. 82.3 RIVA).

Por otra parte, en el caso de empresarios no establecidos en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, que cuenten con un establecimiento permanente en algunos de los territorios citados en los tres guiones anteriores, y además en otros territorios, hay dos posibles soluciones: bien considerar que no es obligatorio el nombramiento de representante fiscal (alternativa que parece conforme con la dicción literal del precepto) o bien entender que habrá que tener en cuenta el establecimiento permanente al que se vinculen las operaciones realizadas en la Península o Baleares que han determinado la calificación de sujeto pasivo del IVA para el no establecido: si dicho establecimiento permanente está situado en alguno de los territorios citados en los tres primeros guiones, no habrá obligación de nombrar representante fiscal; en otro caso, sí existirá dicha obligación.

<sup>47</sup> Esto es, operaciones relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, así como aquellas relativas a regímenes aduaneros y fiscales.

*Imaginemos, por ejemplo, una empresa americana con sede en Nueva York y que cuenta con un establecimiento permanente situado en París. Dicha empresa se dedica a la venta de artículos de regalo por catálogo y ha realizado en el año «n» ventas a distancia desde París con destino a España por las que ha resultado ser sujeto pasivo del IVA español. En este caso, parece claro que no habrá obligación de nombrar un representante fiscal en España por parte de la empresa americana.*

*El problema se plantea en el caso de que las operaciones sujetas al IVA español se realicen por la casa central ubicada en Estados Unidos, sin vinculación o relación alguna con la sucursal francesa (así, en el caso de que dicha casa central se encargue de la importación de los artículos de regalo en España y de su venta directa a consumidores finales). También en este caso entendemos que no resultaría obligatorio el nombramiento del representante fiscal, pues la existencia de un establecimiento permanente en Francia determina que la empresa deba ser tratada, a estos efectos, como si de una auténtica empresa comunitaria se tratase.*

#### G.2.2. Instrumentos de asistencia mutua.

El precepto, siguiendo lo dispuesto en la Directiva 2000/65/CE, equipara a los empresarios comunitarios, aquellos establecidos en países terceros, no comunitarios, siempre que con éstos «existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad». No vamos a examinar ahora con detalle el funcionamiento y características de estos instrumentos de asistencia mutua, pero sí creemos conveniente la mención de la normativa comunitaria en que se contienen dichos instrumentos, a saber:

- La Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977 (DOCE L 336, de 1977): esta norma se refiere a la asistencia mutua tanto en el ámbito de la imposición directa, como en lo relativo a los impuestos indirectos y establece diversas modalidades de intercambio de información (intercambio previa solicitud, intercambio automático e intercambio espontáneo: arts. 2 a 4 de la Directiva 77/799/CEE), señalando además determinadas limitaciones al suministro de informaciones (arts. 7 y 8 de la Directiva citada).
- El Reglamento (CEE) 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992 (DOCE L 024, de 1 de febrero de 1992): este Reglamento establece mecanismos de cooperación administrativa y asistencia mutua entre los Estados miembros de la Comunidad Europea en materia del IVA y diseña con tal finalidad procedimientos para el intercambio de información mediante sistemas electrónicos. Resulta así que en relación con el IVA existen dos normas aplicables en materia de cooperación administrativa: la Directiva 77/799/CEE y el Reglamento (CEE) 218/92.
- La Directiva 76/308/CEE, de 15 de marzo (DOCE L 73, de 1976), relativa a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos.

El funcionamiento de estos mecanismos de cooperación administrativa ha sido criticado por la propia Comisión Europea en su informe al Consejo y al Parlamento Europeo, presentado el 28 de enero de 2000 (disponible en la dirección de internet [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)). Con el fin de mejorar estas

deficiencias, la Comisión ha presentado, el 18 de junio de 2001, nuevas propuestas en materia de cooperación administrativa que comenzarán a ser discutidas durante la Presidencia española de la Unión Europea (primer semestre de 2002).

### G.2.3. Relación con el artículo 119 LIVA.

La Directiva 2000/65/CE no se refiere al representante fiscal en el caso del procedimiento de devolución del IVA soportado por los no establecidos (pues éste se regula no en la Sexta Directiva, sino en las Directivas Octava y Decimotercera, que no han sido modificadas por la Directiva 2000/65/CE). De ahí que la situación en relación con este representante fiscal siga siendo la misma que con anterioridad: obligación de nombramiento del mismo cuando el solicitante de la devolución es un empresario de un país no comunitario, salvo que esté establecido en Canarias, Ceuta o Melilla (no se distingue, a estos efectos, según que con el país no comunitario en cuestión existan o no mecanismos de cooperación administrativa similares a los existentes en la Comunidad, pues en todo caso ha de procederse al nombramiento del representante fiscal: art. 119.tres LIVA) e inexistencia de dicha obligación cuando se trata de empresarios comunitarios no establecidos en el territorio de aplicación del IVA español.

### G.2.4. Facultad de nombramiento de representante fiscal.

La Directiva 2000/65/CE, como hemos señalado, suprime la representación fiscal obligatoria cuando se trata de empresarios comunitarios o de empresarios establecidos en países terceros con los que existen mecanismos de cooperación administrativa similares a los existentes en la Comunidad. Ello no impide que por parte de dichos empresarios se proceda al nombramiento de representante fiscal de manera voluntaria, de manera que en tal caso será ese representante el que se encargará del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la LIVA al empresario no establecido, sin perjuicio de que el sujeto pasivo del Impuesto siga siendo este último, pues el representante fiscal no es más que un mandatario o gestor de éste, según ha señalado la DGT en Resolución de 20 de diciembre de 1993.

### G.2.5. Carácter del representante fiscal.

El artículo 21 de la Sexta Directiva, tanto antes como después de su modificación por la Directiva 2000/65/CE, se refiere a un representante fiscal que sustituye al «deudor» del impuesto (por «deudor» debe entenderse, a nuestros efectos, «sujeto pasivo», ya que la Sexta Directiva emplea esta última expresión para designar, no al sujeto pasivo del IVA tal y como aparece configurado en nuestro artículo 84 LIVA, sino al «empresario o profesional» a que se refiere el art. 5 LIVA<sup>48</sup>) y que

<sup>48</sup> En efecto, el artículo 4 de la Sexta Directiva establece, en su apartado 1, que «serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Resulta evidente que el citado precepto se está refiriendo a lo que el artículo 5 LIVA denomina «empresario o profesional». Por su

asume la posición de dicho deudor [art. 21.2 a) de la Sexta Directiva, en su nueva redacción]. No obstante, el Considerando séptimo de la Directiva 2000/65/CE parece contemplar otra modalidad de representante fiscal, como mero mandatario o gestor del sujeto pasivo, y no como auténtico «sujeto pasivo», al señalar que:

*«Los Estados miembros pueden seguir exigiendo que los sujetos pasivos no establecidos, nacionales de países con los que no se haya negociado ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua similar a la prevista en el interior de la Comunidad, designen a un representante fiscal que asuma la condición de deudor del impuesto en lugar del sujeto pasivo no establecido o a un mandatario.»*

Pues bien, hay que tener en cuenta que en nuestra LIVA el representante fiscal de los sujetos pasivos no establecidos tiene este último carácter y que en ningún caso asume la posición del sujeto pasivo del impuesto, que a todos los efectos sigue siendo el no establecido. Así lo ha indicado la DGT, en Resolución de 20 de diciembre de 1993, en la que ha indicado que «el representante fiscal no tiene ninguna responsabilidad frente a la Hacienda Pública, salvo las que corresponden a cualquier gestor o mandatario del principal, y su nombramiento no altera la condición de no establecido del empresario ni las responsabilidades que éste tiene frente a la Administración». Este carácter del representante fiscal se sigue manteniendo en nuestra LIVA después de la modificación operada por la Ley 24/2001.

#### G.2.6. Relación con la Ley General Tributaria.

La LGT se refiere, en el apartado 1 de su artículo 46, al representante de los sujetos pasivos que residen en el extranjero, en los siguientes términos:

*«Los sujetos pasivos que residan en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural vendrán obligados a designar un representante con domicilio en territorio español, a los efectos de sus relaciones con la Hacienda Pública.»*

Como se puede apreciar, la obligación de nombramiento de representante fiscal contenida en la LGT no coincide en absoluto con la nueva redacción del artículo 164.uno.7.º LIVA, introducida por la Ley 24/2001. No obstante, a efectos del IVA, es esta última la norma aplicable, que prevalece sobre la LGT en este punto, de acuerdo con el principio según el cual la norma especial (en este caso, el art. 164.uno.7.º LIVA) prevalece sobre la general (el art. 46.1 LGT).

---

parte, el artículo 21 de la Sexta Directiva, precepto que regula los «deudores del impuesto ante el Tesoro Público», es el que realmente se refiere al sujeto pasivo del impuesto, entendiéndose éste, en el sentido del artículo 30 de la LGT (y del art. 84 LIVA) como «la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias».

## H. Artículo 165 LIVA.

Este precepto establece ciertas reglas especiales en materia de facturación, cuyo desarrollo reglamentario se contiene en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, «por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales». El artículo 5, apartado nueve de la Ley 24/2001 ha modificado el apartado dos de este artículo 165, que en su nueva redacción dispone lo que sigue (se incluye, subrayado, el párrafo incorporado por la Ley 24/2001 y, entre paréntesis, el párrafo suprimido por dicha Ley):

*«Las facturas recibidas, los justificantes contables, los documentos indicados en el apartado anterior y los duplicados de las facturas emitidas deberán conservarse durante el plazo de prescripción del impuesto.*

*(Cuando las facturas recibidas se refieran a bienes de inversión deberán conservarse durante su correspondiente período de regularización y los cinco años siguientes).*

*«Cuando las facturas recibidas se refieran a adquisiciones por las cuales se hayan soportado cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducción esté sometida a un período de regularización, deberán conservarse durante su correspondiente período de regularización y los cuatro años siguientes».*

A la vista de lo anterior, puede concluirse que las modificaciones introducidas por la Ley 24/2001 en el artículo 165.dos LIVA son las siguientes:

1. En primer término, el plazo especial de conservación de las facturas recibidas a que se refiere el párrafo segundo del precepto, limitado con anterioridad a aquellas facturas referidas a bienes de inversión, se aplica a partir de ahora también a las demás facturas recibidas cuando la deducción de las cuotas del IVA consignadas en ellas esté sometida a un período de regularización, y ello tanto si las facturas documentan la adquisición de bienes de inversión como si se refieren a bienes corrientes o prestaciones de servicios. Esto es particularmente importante cuando se trata de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyen el objeto de la actividad.

*Así, por ejemplo, imaginemos a un empresario, «A», que va a desarrollar una actividad de publicidad, a cuyo efecto adquiere, el 1 de enero del año «n», un ordenador por importe de 1.000 euros, una máquina fotocopidora por importe de 5.000 euros y cierto mobiliario por importe de 2.000 euros. El comienzo efectivo de las prestaciones de servicios de publicidad se produce el 1 de septiembre de «n+2» y la entrada en funcionamiento de la máquina fotocopidora se produce en dicha fecha.*



*Suponiendo que se cumplen todos los requisitos del artículo 111 LIVA, las cuotas soportadas antes del inicio de la realización habitual de las prestaciones de servicios propias de la actividad podrán ser deducidas por «A» y estarán sometidas a una regularización, de acuerdo con el artículo 112 LIVA, que se practicará en el último trimestre del año «n+6».*

*Parece lógico que exista una obligación por parte de «A» de conservar las facturas recibidas correspondientes a las adquisiciones realizadas durante un cierto período a partir del momento en que se ha efectuado la regularización, con objeto de que la Administración tributaria pueda efectuar las actuaciones de comprobación correspondientes. Sin embargo, con arreglo a la normativa anterior a 1 de enero de 2002, dicha obligación especial de conservación de las facturas sólo existía respecto de los bienes de inversión (en nuestro caso, únicamente la fotocopiadora, dado el concepto de «bien de inversión» a efectos del IVA: art. 108.dos 5.º LIVA), situación poco razonable (ya que la regularización de las deducciones, en el ejemplo propuesto, alcanza tanto al IVA soportado por los bienes de inversión, como por los bienes corrientes y por las prestaciones de servicios) que ha sido corregida por la Ley 24/2001.*

2. En segundo lugar, el plazo durante el cual deben conservarse las facturas recibidas, a partir de la expiración del período de regularización, no es ya de cinco, sino de cuatro años. Ello es lógico, si tenemos en cuenta que el plazo de prescripción del impuesto es de cuatro años y que la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2000, ya había sustituido los plazos de cinco años contenidos en la LIVA por plazos de cuatro años.

*De esta manera, en el ejemplo propuesto anteriormente, las facturas correspondientes a los bienes y servicios citados deberán conservarse hasta el final del año «n+10» (cuatro años a partir del final del período de regularización, que concluye el 31 de diciembre de «n+6»). Si la máquina fotocopiadora, por ejemplo, hubiera entrado en funcionamiento el 1 de septiembre de «n+3» (en lugar del 1 de septiembre de «n+2»), además de la regularización efectuada al final de «n+6», habría que practicar otra complementaria al final de «n+7» (art. 113 LIVA) y el plazo de conservación de la factura relativa a este bien de inversión alcanzaría hasta el final de «n+11».*

### III. OTRAS MODIFICACIONES

La Ley 24/2001 prevé, además de las expuestas hasta ahora, las siguientes modificaciones de la Ley 37/1992:

#### III.1. Importaciones de bienes de escaso valor (art. 34 LIVA).

La Directiva 83/181/CEE, de 28 de marzo de 1983, «que delimita el ámbito de aplicación de la letra d) del apartado 1 del artículo 14 de la Directiva 77/388/CEE en lo referente a la exención del IVA de algunas importaciones definitivas de bienes» regula, en sus artículos 22 y 23, la exención del IVA aplicable a las «importaciones de escaso valor», señalando que:

- La exención debe ser prevista obligatoriamente por los Estados miembros en sus ordenamientos internos cuando se trata de bienes cuyo valor global no exceda de 10 ecus (hoy, 10 euros, de acuerdo con el art.2 del Reglamento (CE) 1103/97, del Consejo, de 17 de junio, «sobre determinadas disposiciones relativas a la introducción del euro», publicado en el DOCE L 162, de 19 de junio de 1997).
- La exención es facultativa para los Estados miembros respecto de los bienes cuyo valor global exceda de 10 euros y no supere los 22 euros.
- Están excluidos, en todo caso, de la exención, los productos alcohólicos, los perfumes y colonias y el tabaco en rama o manufacturado.
- Los Estados miembros pueden excluir de la exención los bienes importados en el marco de una venta por correspondencia.

Pues bien, el artículo 34 LIVA, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, incorporaba la exención citada en términos ciertamente restrictivos, dentro del marco permitido por la normativa comunitaria: dicha exención se aplicaba únicamente a los bienes cuyo valor global no excediera de 14 ecus (euros), quedando excluidos de la exención los bienes importados en el marco de una venta por correspondencia (y, por supuesto, los productos alcohólicos, perfumes y colonias y el tabaco, como exige la regulación comunitaria). La Ley 24/2001, en su artículo 5, apartado dos, ha modificado esta situación, pues con ella el legislador ha dado a la exención el más amplio ámbito admitido por la Directiva 83/181/CEE de manera que, a partir del 1 de enero de 2002, se introducen las novedades siguientes:

- La exención procede en el caso de importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de 22 euros (frente a los 14 euros de la normativa precedente).
- Los bienes objeto de una venta por correspondencia quedan incluidos en la exención, siempre que su valor global no supere el umbral citado en el guión anterior.

De esta forma, se aproxima en mayor medida el tratamiento de esta exención a efectos aduaneros y fiscales, evitándose así una dualidad de regímenes (arancelario-fiscal) que ocasionaba problemas de gestión a la Administración tributaria. En este sentido, hay que tener en cuenta que el Reglamento (CEE) n.º 918/83, del Consejo, de 28 de marzo de 1983, «relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras» regula en sus artículos 27 y 28 la franquicia de los derechos de importación aplicable a los «envíos sin valor estimable» disponiendo, en el primer precepto citado, que por «mercancías sin valor estimable» se entenderán las mercancías «cuyo valor intrínseco no sobrepase los 22 ecus (euros) por envío». Por su parte, el artículo 28 del reglamento citado excluye de la franquicia los productos alcohólicos, los perfumes y aguas de tocador y el tabaco y las labores del tabaco.

Lo que ha pretendido la Ley 24/2001, en definitiva, es que, en la medida en que lo permita la normativa comunitaria, cuando proceda la franquicia de derechos de importación, se aplique simultáneamente la exención del IVA. Propósito este loable, pues la propia Directiva

83/181/CEE, anteriormente citada, señala en su tercer Considerando que «es deseable llegar a una unidad lo más estrecha posible entre el régimen aduanero y el aplicable en materia de impuesto sobre el valor añadido».

Finalmente, hay que indicar que la cuantía señalada en el artículo 34 LIVA de 22 euros deja ya de expresarse en ecus y ello por las razones que se exponen en el apartado III.4 siguiente.

### **III.2. Supresión de tipos reducidos (art. 91, apartado uno, subapartados 1, números 8.º y 10.º y dos, número 1.º LIVA).**

La Ley 24/2001 ha suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2002, los siguientes supuestos en que, de acuerdo con la normativa anterior, resultaba de aplicación el tipo impositivo reducido del 7 por 100:

- a) Autopistas de peaje: el artículo 91.uno.2.1.º LIVA, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, preveía la aplicación del tipo impositivo reducido del 7 por 100 a:

*«Los transportes de viajeros y sus equipajes. A estos efectos, se asimilarán a dichas operaciones los servicios de utilización de las autopistas y demás instalaciones viarias en régimen de concesión, para el desplazamiento de personas y sus equipajes en motocicletas o vehículos de turismo.»*

*Se entenderán por vehículos de turismo todos los vehículos ligeros de dos ejes y cuatro ruedas que no transporten mercancías.»*

La asimilación de los servicios de utilización de autopistas, a los transportes de viajeros y sus equipajes, fue introducida por la Ley 9/1998 (Boletín Oficial del Estado de 22 de abril de 1998). Ocurre, sin embargo, que el Anexo H de la Sexta Directiva (Anexo que contiene la «lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetos a tipos reducidos del IVA»), en su categoría número 5, sólo prevé la aplicación del tipo reducido a «el transporte de personas y de sus equipajes», no incluyéndose en el mismo mención alguna a los servicios de utilización de autopistas de peaje.

Pues bien, la Comisión Europea planteó ante el TJCE recurso de incumplimiento contra el Reino de España <sup>49</sup>, considerando que la asimilación introducida por la Ley 9/1998 vulne-

<sup>49</sup> Ello al amparo del artículo 226 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, según el cual:

«Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.

Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia».

raba la normativa comunitaria (asunto C-83/99), recurso que ha sido resuelto por Sentencia de 18 de enero de 2001, en la que el TJCE, además de condenar en costas al Reino de España, declara que

*«... el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 12, apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva ... al aplicar un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a la prestación de servicios consistente en permitir a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje».*

Aunque excede del propósito de estas páginas efectuar un análisis detallado de la sentencia, sí resulta conveniente apuntar que, para llegar a esta conclusión, el TJCE se apoyó, fundamentalmente, en su reiterada doctrina según la cual «las disposiciones que tengan el carácter de excepción de un principio se han de interpretar estrictamente» (párrafo 19 de la sentencia), lo que resulta aplicable a los preceptos en que se regula la aplicación de los tipos reducidos del IVA, dado que éstos constituyen una excepción a la regla general, que es la de la aplicación del tipo «normal» o general del IVA (en nuestro país, el 16 por 100: art. 90 LIVA).

El legislador interno ha recogido, como no podía ser menos, la doctrina del TJCE <sup>50</sup> y ello supone que, a partir del 1 de enero de 2002, los servicios de utilización de autopistas de peaje estarán gravados por el tipo impositivo general del 16 por 100. La modificación se contiene en el artículo 5, apartado siete de la Ley 24/2001, con lo cual, a partir de la fecha citada, el tipo impositivo reducido previsto en el artículo 91.uno.2.1.º LIVA será de aplicación, exclusivamente, a «los transportes de viajeros y sus equipajes».

- b) Ciclomotores: el artículo 91.uno.1.8.º LIVA, en redacción dada por la Ley 41/1994 (Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre) estableció la aplicación del tipo reducido del 7 por 100 para las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de:

*«Los vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea inferior a 50 centímetros cúbicos y cumplan la definición jurídica del ciclomotor».*

Este supuesto de aplicación del tipo reducido del IVA ha sido suprimido por la Disposición Derogatoria única, apartado tres de la Ley 24/2001, de manera que, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2002, el tipo impositivo aplicable a estas operaciones será el general del 16 por 100 (art. 90 LIVA). La modificación se justifica porque la normativa comunitaria (y, en particular, el art. 12 de la Sexta Directiva, en relación con el Anexo H de la misma) no prevé la aplicación de tipo reducido alguno en estos supuestos.

<sup>50</sup> Según el artículo 228 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, «si el Tribunal de Justicia declarare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia».

- c) Gas licuado de petróleo envasado: el artículo 91.uno.1.10.º LIVA, en redacción introducida por el Real Decreto-Ley 15/1999 (Boletín Oficial del Estado de 2 de octubre de 1999) preveía la aplicación del tipo reducido del 7 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de gas licuado de petróleo envasado. La Disposición Derogatoria única, apartado tres de la Ley 24/2001 ha suprimido este supuesto de aplicación del tipo reducido y ello, al igual que en el caso de los ciclomotores, por razones de armonización comunitaria, pues la Sexta Directiva, en su artículo 12.3.b), tan sólo permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido al «suministro de gas natural y electricidad siempre que no exista riesgo alguno de distorsión de la competencia», sin que se incluya en el ámbito del tipo reducido el gas licuado de petróleo envasado.

### III.3. Supresión de las normas relativas a la conversión ecus-pesetas.

La Ley 37/1992, en su redacción vigente con anterioridad al 1 de enero de 2002, contenía diversas menciones al «ecu» (la unidad de cuenta europea, existente con anterioridad a la introducción del euro, y que se regulaba en el artículo 118 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y en el Reglamento CE n.º 3320/94, del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, «relativo a la codificación de la legislación comunitaria existente sobre la definición del ecu tras la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea»), siguiendo en este punto a la Sexta Directiva comunitaria, que establece diversos umbrales cuantitativos expresados en ecus. Coherentemente, la Ley 37/1992 establecía normas relativas a la conversión «ecu»-peseta, tanto en su artículo 67.dos (contravalor en pesetas de las cantidades expresadas en ecus relativas a las exenciones de las importaciones de bienes) como en el apartado octavo de su Anexo, según el cual los umbrales fijados en ecus en el artículo 14 LIVA (no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por las personas jurídicas que no son empresarios o profesionales, por los empresarios que tributan en el REAGP cuando se trata de bienes destinados a la actividad sometida a dicho régimen especial y por los empresarios que exclusivamente realizan operaciones exentas del IVA sin derecho a deducción) y en el artículo 68 LIVA (ventas a distancia) se convertirían a pesetas utilizando un tipo de cambio fijo según el cual 1 ecu = 129,98 pesetas.

Pues bien, dado que la Ley 24/2001, como exponemos a continuación, ha suprimido las referencias al ecu contenidas en la Ley 37/1992, resulta necesario proceder a la supresión del citado artículo 67.dos y del apartado octavo del Anexo LIVA, supresión que se contiene en el apartado tres de la Disposición Derogatoria única de la Ley 24/2001.

### III.4. Sustitución de los umbrales fijados en ecus o pesetas por referencias a euros.

El artículo 6 de la Ley 24/2001 ha modificado diversos preceptos de la Ley 37/1992, en los que se contenían umbrales cuantitativos expresados en ecus o en pesetas, sustituyéndolos por otros expresados en euros. En relación con este artículo 6 hay que indicar lo siguiente:

#### III.4.1. Alcance de la sustitución.

La sustitución operada por la Ley 24/2001 no alcanza a todos los umbrales cuantitativos fijados en la Ley 37/1992, sino sólo a los que tienen su origen en normas comunitarias. Así, la cuantía de 500.000 pesetas fijada en el artículo 108.dos.5.º LIVA (valor de adquisición mínimo a efectos de que un bien pueda ser considerado como bien de inversión) no ha sido objeto de modificación, de manera que la Ley 37/1992, aun finalizado el período transitorio de introducción del euro, sigue conteniendo en su articulado menciones a la peseta. Esto mismo puede decirse de las cuantías en pesetas contenidas en el artículo 7.4.º LIVA (no sujeción de la entrega de objetos publicitarios) o en el artículo 20.uno.27.º LIVA (exención aplicable a las entregas de materiales de recuperación). Quizá hubiera sido conveniente proceder a la sustitución de estas cuantías en pesetas por sus equivalentes en euros, más con una finalidad «estética» que sustantiva, pues desde el punto de vista jurídico el artículo 26 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, resuelve cualquier problema al señalar que:

*«A partir del 1 de enero del año 2002, los instrumentos jurídicos que no hubieren sido redenominados durante el período transitorio se entenderán automáticamente expresados en la unidad de cuenta euro, mediante la aplicación al importe monetario correspondiente del tipo de conversión y, en su caso, aplicando el régimen de redondeo establecido en el artículo 11 de esta Ley».*

Así, la cantidad de 500.000 pesetas citada en el artículo 108.dos.5.º LIVA debe entenderse referida a su equivalente en euros (esto es, 3.005,06 euros) y esto mismo puede aplicarse a las demás cuantías en pesetas consignadas en la Ley 37/1992. Entendemos que, en un futuro no muy lejano, el legislador debería proceder a una «conversión estética» de esas cuantías, de manera que, en el supuesto citado del artículo 108.dos.5.º LIVA, el umbral podría fijarse, por ejemplo, en 3.000 euros, o en 3.100 ó 3.500 euros (si se considera conveniente la elevación del umbral, dado que estas cuantías permanecen fijas en la Ley 37/1992 desde su aprobación en 1992), evitando los decimales.

#### III.4.2. Modificación de equivalencias.

La «sustitución» operada por el artículo 6 de la Ley 24/2001 constituye una auténtica modificación, en términos reales, de los umbrales fijados en la LIVA. En efecto, estos umbrales están fijados, como hemos señalado anteriormente, en normas comunitarias que son, en concreto, las siguientes:

- Para los umbrales señalados en los artículos 14 y 68 LIVA, los artículos 28 bis y 28 ter B de la Sexta Directiva.
- Para el fijado en el artículo 31 LIVA, el artículo 11 de la Directiva 83/181/CEE, de 28 de marzo.
- Para el establecido en el artículo 35 LIVA, el artículo 1 de la Directiva 69/169/CEE, de 28 de mayo.
- Para el consignado en el artículo 36 LIVA, el artículo 1 de la Directiva 78/1035/CEE, de 19 de diciembre.

Los umbrales en cuestión están fijados en ecus; no obstante, a partir del 1 de enero de 1999, tales referencias al ecu se entienden efectuadas al euro, según establece el artículo 2 del Reglamento (CE) n.º 1103/97, del Consejo, de 17 de junio, «sobre determinadas disposiciones relativas a la introducción del euro» (publicado en el DOCE n.º L 162, de 19 de junio de 1997). En efecto, de acuerdo con dicha disposición,

*«toda referencia al ecu ... que figure en un instrumento jurídico se entenderá hecha al euro al tipo de un euro por un ecu».*

La Ley 37/1992 optó por reflejar en su articulado los umbrales citados, en unos casos directamente en ecus (arts. 14, 31, 35 y 36 LIVA) y en otros en pesetas, aplicando el tipo de conversión de 1 ecu = 129,98 pesetas (art. 68 LIVA, que no menciona la cifra de 35.000 ecus, sino su conversión redondeada en pesetas: 4.550.000 pesetas). Especial mención merece el supuesto del artículo 14 LIVA, pues el umbral fijado en dicho precepto en ecus se expresa en el Reglamento del Impuesto en pesetas (art. 3.1 RIVA: 1.300.000 pesetas).

Durante el período transitorio de introducción del euro (desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2001: art. 12 de la Ley 46/1998) la LIVA ha mantenido las menciones al ecu y las equivalencias en pesetas citadas en el párrafo anterior. Ahora, sin embargo, la Ley 24/2001 ha optado por suprimir tales menciones en ecus y en pesetas y las ha sustituido por las correspondientes cifras expresadas en euros: los 10.000 ecus del artículo 14 LIVA son ahora 10.000 euros y los 4.550.000 pesetas del artículo 68 LIVA son los 35.000 euros del artículo 28 ter B de la Sexta Directiva.

Ocurre, sin embargo, que el tipo de conversión euro-peseta es sensiblemente distinto del tipo ecu-peseta que se tuvo en cuenta en la Ley 37/1992. En efecto, el primero ha quedado fijado de manera irrevocable en 1 euro = 166,386 pesetas (art. 1 del Reglamento CE n.º 2866/98, del Consejo, de 31 de diciembre de 1998, «sobre los tipos de conversión entre el euro y las monedas de los Estados miembros que adoptan el euro»), en tanto que el segundo era, como hemos indicado, de 1 ecu = 129,98 pesetas. Ello significa que los umbrales modificados por el artículo 6 de la Ley 24/2001 han experimentado un incremento en términos reales, paralelo a la diferencia entre los tipos de conversión citados. Así, el umbral de las adquisiciones intracomunitarias no sujetas al IVA del artículo 14 LIVA, que era, expresado en nuestra anterior moneda nacional, de 1.300.000 pesetas, es ahora de 10.000 euros (esto es, traducido a pesetas y aplicando el tipo de conversión, 1.663.860 pesetas). De la misma forma, el umbral del artículo 68 LIVA (en pesetas, 4.550.000) es ahora de 35.000 euros (esto es, aplicando el tipo de conversión, 5.823.510 pesetas).

A la vista de lo anterior, la duda que puede plantearse es la de si estas modificaciones introducidas por la Ley 24/2001 en su artículo 6, y con efectos a partir del 1 de enero de 2002, según establece este mismo precepto, no debieron introducirse y aplicarse desde el 1 de enero de 1999, fecha



de inicio del período transitorio. En este sentido, hay que recordar que la sustitución del ecu por el euro se produjo en dicha fecha, según el ya citado Reglamento (CE) n.º 1103/97 y que el tipo de conversión euro-peseta también entró en vigor en dicha fecha, según el artículo 2 del Reglamento (CE) n.º 2866/98.

#### *III.4.3. Modificaciones reglamentarias.*

Hay que advertir que en el RIVA siguen apareciendo, expresados en pesetas, ciertos umbrales establecidos en normas comunitarias. Así se aprecia, por ejemplo, en el artículo 3.1 RIVA (umbral de las adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetas al IVA a que se refiere el art. 14 LIVA, que en el Reglamento es de 1.300.000 pesetas), en el artículo 36 RIVA (importe de volumen de operaciones superior a 75.000.000 de pesetas, que determina la exclusión del régimen simplificado), en el artículo 73.3.3.º a) RIVA (umbral de 250.000.000 de pesetas a efectos de la declaración-liquidación única, en el caso de operaciones asimiladas a importaciones) o en el artículo 83.1.1.º RIVA (umbral de 4.550.000 pesetas para la presentación de la declaración recapitulativa con periodicidad anual).

El Real Decreto 3422/2000, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 16 de diciembre de 2000 incluyó, entre paréntesis, la equivalencia en euros de ciertas cuantías expresadas hasta entonces sólo en pesetas en el Reglamento del Impuesto: así ocurre en el artículo 71.3.1.º y 1.º bis RIVA, de manera que, desde la entrada en vigor del Real Decreto citado, a la cuantía de 1.000 millones de pesetas expresada en el precepto se acompaña su equivalencia en euros (6.010.121,04 euros). Esto mismo ocurre en el artículo 31.4 RIVA, que establece ciertos umbrales en relación con el procedimiento de devolución del IVA a los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

La cuestión que se plantea, en relación con esta regulación reglamentaria, es la de determinar cómo han de entenderse estos umbrales a partir del 1 de enero de 2002, una vez concluido el período transitorio de introducción del euro. A este respecto, pueden distinguirse varias situaciones:

- a) Algunas cuantías contenidas en el Reglamento deben entenderse derogadas, con efectos a partir del 1 de enero de 2002, en virtud de la nueva redacción de la Ley 37/1992 introducida por la Ley 24/2001. Es el caso del umbral de 1.300.000 pesetas del artículo 3.1 RIVA, que en lo sucesivo queda sustituido por el de 10.000 euros fijado en el artículo 14.dos LIVA.
- b) Las cuantías contenidas en el Reglamento del Impuesto y que no tienen su origen en normas comunitarias deben entenderse automáticamente expresadas en euros, aplicando el tipo de conversión y las normas sobre el régimen de redondeo contenidas en el artículo 11 de la Ley 46/1998, sobre introducción del euro (art. 26 de la citada Ley 46/1998). Es el caso del umbral de 75.000.000 de pesetas expresado en el artículo 36 RIVA o de la cuantía de 250.000.000 de pesetas expresada en el artículo 73 RIVA.

- c) Por último, hay ciertos umbrales contenidos en el Reglamento del Impuesto, que tienen su origen en normas comunitarias y que no resultan afectados por las modificaciones introducidas en la Ley 37/1992. Así ocurre con las cuantías de 4.550.000 pesetas y de 1.300.000 pesetas, contenidas en el artículo 81.3.1.º y 2.º RIVA o con las cuantías indicadas en el artículo 31.4 RIVA, esto es, 33.500 pesetas (201,34 euros) y 4.200 pesetas (25,24 euros).

Por lo que se refiere a las cantidades citadas en el artículo 81.3.1.º y 2.º RIVA, consideramos que las mismas deben entenderse automáticamente expresadas en euros, conforme a lo que hemos señalado en la letra b) anterior. No hay aquí vulneración de la normativa comunitaria por el hecho de que tales cantidades se mantengan en los mismos términos (aunque, obviamente, expresadas en euros) y ello porque los correspondientes umbrales indicados en la Directiva (35.000 euros y 15.000 euros, respectivamente: art. 22.12, letra a) de la Sexta Directiva) son umbrales máximos, que nuestra normativa interna respeta.

Mayor problema se plantea con las cuantías fijadas en el artículo 31 RIVA, pues los correspondientes umbrales establecidos en la normativa comunitaria (200 euros y 25 euros, según el art. 7.1 de la Octava Directiva) no parece que puedan ser superados por el legislador nacional, cosa que ocurre con nuestra normativa interna. Puede entenderse que estas cuantías seguirán vigentes en tanto no sean objeto de derogación expresa o puede, por el contrario, entenderse que estas cuantías sólo pueden aceptarse en los términos en que aparecen expresadas en la normativa comunitaria.

Personalmente, entendemos que esta última solución es la más adecuada y la que en mayor medida respeta la armonización que, a efectos del IVA, existe en el ámbito de la Comunidad Europea. No obstante, para enmarcar esta cuestión en sus justos términos, hay que señalar que la diferencia entre nuestra normativa interna y la comunitaria es mínima (201,34 euros frente a 200 euros y 25,24 euros frente a 25 euros), por lo que la trascendencia práctica de estas divergencias será, posiblemente, nula.

#### *III.4.4. Advertencia en relación con la modificación operada en el artículo 35 LIVA.*

El artículo 35, apartado uno, número 2.º LIVA, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, se expresaba en los siguientes términos:

*«Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de bienes contenidas en los equipajes personales de los viajeros procedentes de países terceros, con las limitaciones y requisitos que se indican a continuación:*

*(...)*

*2.º Que el valor global de los citados bienes no exceda, por persona, del contravalor en pesetas de 175 ecus o, tratándose de viajeros menores de quince años de edad, de 90 ecus.*

*Cuando el valor global exceda de las cantidades indicadas, la exención se concederá hasta el límite de dichas cantidades, exclusivamente para aquellos bienes que, importados separadamente, hubieren podido beneficiarse de la exención.*

*Para la determinación de los límites de exención señalados anteriormente no se computará el valor de los bienes que sean objeto de importación temporal o de reimportación derivada de una previa exportación temporal».*

Por su parte, el artículo 6, apartado tres de la Ley 24/2001 establece lo que sigue (el subrayado es nuestro):

*«Con efectos desde 1 de enero del año 2002, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:*

*(...)*

*Tres. Se modifica el número 2.º del apartado uno del artículo 35, que quedará redactado de la siguiente forma:*

*2.º Que el valor global de los citados bienes no exceda, por persona, de 175 euros o, tratándose de viajeros menores de quince años de edad, de 90 euros».*

Como se puede apreciar, lo que hace el artículo 6, apartado tres de la Ley 24/2001, si se interpreta literalmente dicho precepto es, no sólo sustituir el término «ecu» por el de «euro» sino, además, suprimir dos párrafos completos del artículo 35.uno.2.º LIVA. Desde nuestro punto de vista, nos hallamos, probablemente, ante un error que se ha deslizado durante el procedimiento de elaboración y aprobación de la Ley 24/2001 de manera que, lo que en realidad se ha querido modificar es, simplemente, el párrafo primero del artículo 35.uno.2.º LIVA, manteniéndose inalterados los otros dos párrafos.

Así lo demuestra el título que encabeza el artículo 6 de la Ley 24/2001 («sustitución de los umbrales fijados en ecus o pesetas por referencias a euros en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido»), en el cual se refleja claramente que el precepto citado pretende únicamente adecuar al euro ciertas cuantías expresadas en la Ley 37/1992 en pesetas o ecus, y no introducir una modificación sustancial como sería la supresión de los dos párrafos citados. En el mismo sentido, hay que indicar que los dos párrafos mencionados constituyen la transposición a nuestro ordenamiento interno del artículo 1, apartado 3 de la Directiva del Consejo de 28 de mayo de 1969 (69/169/CEE) «relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a las franquicias de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos percibidos sobre la importación en el tráfico internacional de viajeros» que dispone lo siguiente:

*«Cuando el valor global de varias mercancías exceda, por persona, respectivamente el importe de la cantidad prevista en el apartado 1 o el fijado en virtud de lo dispuesto en el apartado 2, la franquicia se concederá hasta la concurrencia de tales cantidades, para aquellas de estas mercancías que, importadas separadamente, hubieran podido beneficiarse de dicha franquicia, entendiéndose que el valor de una mercancía no puede fraccionarse».*

Es evidente, desde nuestro punto de vista, que el legislador no puede haber querido suprimir los dos últimos párrafos del artículo 35.uno.2.º LIVA pues, además de que no hay razón para tal supresión, la misma implicaría un incomprensible y gratuito incumplimiento de las obligaciones que al Reino de España impone la armonización comunitaria del IVA. Por ello, insistimos en que, desde nuestro punto de vista, nos hallamos ante un error de la Ley 24/2001, que debería enmendarse mediante la oportuna corrección publicada en el Boletín Oficial del Estado. Dicha modificación debería, simplemente, expresar con claridad que la redacción de la Ley 37/1992 introducida en el artículo 6, apartado tres de la Ley 24/2001, se refiere sólo al primer párrafo del artículo 35.uno.2.º LIVA y no a la totalidad de este precepto.

#### IV. CONCLUSIÓN

Para terminar, simplemente queremos añadir a las consideraciones que anteceden una observación y una advertencia. La observación hace referencia a la ausencia de disposiciones transitorias en la Ley 24/2001, al menos por lo que se refiere al IVA. Entendemos que esta falta de disposiciones transitorias puede plantear problemas a la hora de determinar la normativa aplicable a supuestos que pueden verse afectados por las modificaciones introducidas por dicha Ley. Piénsese, por ejemplo, en los contratos de obra que se hallan en curso de ejecución y a los que resulta de aplicación la nueva norma en materia de devengo contemplada en el artículo 75.uno.2.º bis LIVA o en el caso de operaciones de tracto sucesivo que vengán desarrollándose desde un momento anterior al 1 de enero de 2002 y que todavía no hayan agotado sus efectos, a las que puede resultar de aplicación el nuevo párrafo introducido en el número 7.º de dicho precepto.

Hay que señalar que el legislador no acostumbra a introducir tales disposiciones transitorias en las Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, al menos en lo que se refiere al IVA (y de ello es un buen ejemplo la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el año 2001) y dejando aparte algunas señaladas excepciones (así, por ejemplo, la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales para el año 1997, que señaló, en su disposición adicional segunda, su carácter retroactivo en lo relativo a la nueva regulación que en la misma se contenía respecto a las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las operaciones «activas» propias de la actividad empresarial o profesional). Por ello, habrá que tener en cuenta, en lo relativo a la aplicación temporal de las nuevas normas, los criterios que al respecto se articulen tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional.

Finalmente, la advertencia que anunciábamos *supra* se refiere a la obligación, a partir del 1 de enero de 2002, de utilizar los modelos en euros para la presentación de declaraciones tributarias. Dicha obligación, coherente con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 46/1998, sobre introducción del euro <sup>51</sup>, se ha recogido de forma expresa en el apartado decimocuarto de la Orden del Ministro de Hacienda de 27 de julio de 2001, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 3 de agosto <sup>52</sup>, según el cual, a partir del 1 de enero de 2002, no será posible la utilización de modelos en pesetas, salvo en los supuestos de ciertas declaraciones complementarias, sustitutivas y extemporáneas que se contemplan en los apartados duodécimo y decimotercero de la Orden citada.

Hay que tener en cuenta que esta obligación de utilizar los modelos en euros alcanza incluso a períodos de declaración concluidos en el año 2001 y respecto de los cuales el modelo correspondiente debe ser presentado ya en el año 2002: así, por ejemplo, la declaración del IVA correspondiente al cuarto trimestre del año 2001, que se presenta en los treinta primeros días del año 2002. Nos hallamos, en definitiva, en el último acto o fase del proceso de incorporación del euro al ámbito tributario, un proceso que, en gran medida como resultado de la eficaz actuación por parte de la Administración tributaria, se ha desarrollado hasta el momento sin excesivos sobresaltos y con admirable serenidad, tanto por parte de dicha Administración, como por la de los contribuyentes.

---

<sup>51</sup> Dispone este precepto que todos los nuevos instrumentos jurídicos que expresen importes monetarios en la unidad de cuenta del sistema monetario emplearán, a partir del 1 de enero de 2002, la unidad euro.

<sup>52</sup> Orden de 27 de julio de 2001, por la que se aprueban los modelos 043, 044, 045, 181, 182, 190, 311, 371, 345, 480, 650, 652 y 651 en euros, así como el modelo 777, documento de ingreso o devolución en el caso de declaraciones-liquidaciones extemporáneas y complementarias, y por la que se establece la obligación de utilizar necesariamente los modelos en euros a partir del 1 de enero de 2002.