

TRIBUTACIÓN

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN
LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE
EL VALOR AÑADIDO

Núm.
11/2001

ANTONIO VICTORIA SÁNCHEZ

Inspector de Finanzas del Estado

Extracto:

EL Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, y la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, introducen diversas novedades en la regulación del IVA que obedecen a los criterios introducidos en el marco de armonización comunitario y a la cada vez mayor perfección técnica del impuesto. De esas novedades, merecen ser resaltados la regulación de las deducciones soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios propios de la actividad y las facultades reconocidas, a efectos del IVA, al adjudicatario en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Novedades en materia de IVA introducidas por el Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre.
 1. Introducción.
 2. Modificaciones introducidas en el Reglamento del IVA.
 3. Modificaciones 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.
 4. Modificaciones en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.
 5. Conclusión.
- III. Novedades introducidas en materia de IVA por la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
 1. La deducción de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la actividad (arts. 5, apartado dos; 93; 105, apartado tres; 111, 112 y 113 de la Ley 37/1992).
 - 1.1. Regulación anterior a la Ley 14/2000.
 - 1.2. La doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con esta cuestión.
 - 1.3. La Resolución 1/2000, de 11 de octubre, de la Dirección General de Tributos.
 - 1.4. La Ley 14/2000, de 29 de diciembre.
 2. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.
 3. El tratamiento de las subvenciones comunitarias financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria a efectos de la base imponible del impuesto.
 4. El tipo impositivo aplicable a las entregas accesorias a los servicios funerarios.
 5. La competencia de los órganos de gestión tributaria en relación con la liquidación provisional del impuesto.
- IV. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

El último trimestre del año 2000 ha visto la publicación en el Boletín Oficial del Estado de diversas normas, de carácter legal y reglamentario, que afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Así, hemos de mencionar, en primer término, el Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, «de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte» (BOE de 7 de octubre), que eleva la compensación característica del régimen de la agricultura, ganadería y pesca al 8 por 100 para las explotaciones agrícolas o forestales y al 7 por 100 para las ganaderas o pesqueras.

Igualmente, hay que hacer mención en este contexto a la reciente Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE de 14 de diciembre) que en su artículo 6 ha modificado la redacción del artículo 104, apartado dos, número 2.º de la Ley 37/1992. Así, se incluye como nuevo supuesto de subvenciones que no se computan en el denominador de la fracción relevante a efectos de la prorata de deducción (junto a las percibidas por los centros especiales de empleo y las financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria y al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca), «las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica», considerando como tales «las definidas en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades».

Para terminar con la exposición de las normas con rango de ley que han introducido modificaciones en la regulación del IVA, hay que citar la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 30 de diciembre. A diferencia de lo que ha ocurrido en años anteriores, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001 (Ley 13/2000, de 28 de diciembre) no ha introducido novedades en relación con este tributo.

Por lo que se refiere al nivel reglamentario, en el último trimestre del año 2000 se ha publicado el Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre (BOE de 16 de diciembre), en el que se desarrollan diversas normas introducidas en el ámbito del IVA por la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y se modifican diversos preceptos reglamentarios relativos a dicho tributo. Igualmente, hay que citar el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre (BOE de 30 de diciembre).

Además de lo anterior, hay que destacar la publicación en el Boletín Oficial del Estado de diversas Resoluciones administrativas que contienen criterios interpretativos relativos al IVA. Es el caso de la Resolución 1/2000, de 11 de octubre, de la Dirección General de Tributos, «relativa al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por los empresarios o profesionales con anterioridad a la realización por los mismos de las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de su actividad empresarial o profesional».

Igualmente, hay que citar la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, publicada ya en el año 2001 (BOE de 6 de enero), «relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, y a la transmisión de terrenos por parte de los mismos», así como la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 7 de noviembre de 2000, «sobre el porcentaje aplicable para calcular el importe de la compensación a tanto alzado del régimen especial de la agricultura en determinados supuestos, como consecuencia de la modificación de dicho porcentaje efectuada por el Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrarios, pesquero y del transporte».

En el presente trabajo, vamos a referirnos a las novedades introducidas en relación con el IVA por el Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, y por la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, que son las que mayor incidencia han tenido en el ámbito de este tributo.

II. NOVEDADES EN MATERIA DE IVA INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO 3422/2000, DE 15 DE DICIEMBRE

1. Introducción.

El Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 16 de diciembre, ha introducido una serie de modificaciones en relación con el IVA que afectan tanto al Reglamento del IVA (aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, publicado en el BOE de 31 de diciembre), como al 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 (BOE de 30 de diciembre) y también al Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios (BOE de 10 de agosto).

Las modificaciones en cuestión vienen determinadas por dos tipos de motivaciones: por un lado, algunas de ellas resultan exigidas por las novedades introducidas por las Leyes 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado y 55/1999, de la misma fecha, de Medidas

Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Se incluyen aquí, señaladamente, las normas relativas al régimen especial del oro de inversión y la relativa a la aplicación del tipo impositivo del 7 por 100 a las ejecuciones de obra de albañilería para viviendas.

Otras modificaciones se inscriben en el continuo proceso de perfeccionamiento de la normativa del tributo que afecta tanto a la Ley reguladora del Impuesto como a su normativa reglamentaria de desarrollo, a la vista de la experiencia acumulada en los años de vigencia del tributo. Se incluye aquí, por ejemplo, la nueva normativa en relación con la exención aplicable a las exportaciones de bienes y las aclaraciones introducidas en relación con el tratamiento que debe dispensarse a las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones en el régimen simplificado.

2. Modificaciones introducidas en el Reglamento del IVA.

Las modificaciones afectan a los preceptos y materias que a continuación se mencionan:

Artículo 9.

1. Se modifica la regulación de la exención aplicable a las exportaciones indirectas [art. 9.1.2.º, letra A) del Reglamento], entendiéndose por tales aquellas en que el transporte o expedición de los bienes fuera de la Comunidad Europea se efectúa por el adquirente no establecido o por un tercero en nombre y por cuenta de éste (a diferencia de lo que ocurre con las exportaciones directas, en las que el transporte de los bienes fuera de la Comunidad Europea se efectúa por el propio transmitente de los bienes y a las que se refiere el art. 9.1.1.º del Reglamento). Las novedades introducidas son las siguientes:

- a) Se especifica que el adquirente de los bienes que los envía al exterior de la Comunidad ha de ser un no establecido en la Comunidad, requisito este necesario para que sea de aplicación la exención y que expresamente se exige en el artículo 21.2.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.
- b) Se especifica que los bienes deben conducirse a la Aduana en el plazo de un mes desde la puesta de los mismos a disposición del adquirente. En la redacción anterior del precepto, se exigía que los bienes fueran conducidos «inmediatamente» a la Aduana, sin especificación de plazo alguno, lo que planteaba problemas a la hora de interpretar el precepto y, sobre todo, cuando después de su adquisición por el no establecido los bienes eran objeto de trabajos con anterioridad a su exportación. La cuestión que puede plantearse con la nueva redacción es la de determinar si los bienes han de presentarse a la Aduana en el plazo de un mes o si simplemente se exige que el transporte de los mismos con destino a dicha Aduana se haya iniciado en dicho plazo.

Finalmente, se aclara que este plazo de un mes no juega cuando los bienes son objeto de trabajos (reparación, perfeccionamiento, transformación o mantenimiento) con anterioridad a su salida de la Comunidad Europea, pues en tal caso lo que se aplicará será el plazo de seis meses establecido en el artículo 9.1.3.º del Reglamento, al que nos referimos a continuación.

2. Por otra parte, se modifica la regulación de la exención correspondiente a los trabajos efectuados sobre bienes que se adquieren o importan para ser objeto de tales trabajos con carácter previo a su exportación (art. 9.1.3.º del Reglamento). Con un ejemplo se entenderá el supuesto a que se refiere este precepto. Así, un empresario sudafricano no establecido en la Península ni en las Islas Baleares que adquiere una partida de sillones en España a un proveedor español. El empresario sudafricano va a encargarse de transportar los sillones a Sudáfrica, pero antes de ello encarga a otro empresario español que tapice los sillones. Pues bien, la exención del IVA regulada en el artículo 9.1.3.º del Reglamento del Impuesto (que desarrolla lo dispuesto en el artículo 21.3.º de la Ley 37/1992) se refiere precisamente a estos servicios de tapizado.

Las novedades introducidas en la redacción del artículo 9.1.3.º del Reglamento son las siguientes:

- a) Se especifica que el transporte fuera de la Comunidad debe efectuarse por el autor de los trabajos o por el adquirente no establecido que encarga los mismos, o bien por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos. Se trata de una cuestión claramente expresada en el artículo 21.3.º de la Ley.
- b) Se aclara que la aplicación de la exención no exige que los bienes se vinculen a los regímenes aduaneros exentos del impuesto (perfeccionamiento activo, transformación en Aduana, etc.).
- c) Se suprime el requisito de que el adquirente sea una persona no registrada a efectos del IVA en el territorio de aplicación de dicho impuesto. Lo único que se exige es que el adquirente no esté establecido en la Península e Islas Baleares, con independencia de que esté o no registrado a efectos de la aplicación del IVA español. Como se sabe, los conceptos de «establecido» y «registrado» no son coincidentes a efectos del IVA, pues sólo tienen la consideración de establecidos quienes cuentan en dicho territorio con un establecimiento permanente (en los términos del artículo 69, apartado cinco, de la Ley del Impuesto), en tanto que pueden estar registrados a efectos del IVA quienes no tienen un establecimiento permanente en la Península o Islas Baleares (así, los empresarios o profesionales no establecidos que resultan ser sujetos pasivos del impuesto por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo regulado en el artículo 84, uno, 2.º de la Ley del Impuesto).
- d) El plazo para efectuar los trabajos se amplía de tres a seis meses a partir de la recepción de los bienes por el empresario que realiza los mismos, lo que flexibiliza y facilita la aplicación de la exención.

- e) Se establece la obligación del prestador de los trabajos de enviar un acuse de recibo de los bienes al adquirente no establecido o, en su caso, al proveedor que los ha vendido a dicho adquirente. Parece que el plazo de seis meses citado en la letra anterior debe contarse a partir de la fecha que figure en dicho acuse de recibo, salvo que a través de cualquier medio de prueba pueda demostrarse que los bienes se recibieron en fecha distinta.
- f) Se establece la posibilidad de que el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a solicitud del «interesado» prorrogue el plazo de los seis meses cuando haya circunstancias que lo justifiquen, estableciéndose la regla del silencio positivo en esta materia. Al efecto, cabe señalar que no se especifica quién es el interesado. Puede entenderse que lo es el proveedor de los bienes (pues es el que aplica la exención correspondiente a la entrega de los bienes) o el prestador de los trabajos (que es el que aplica la exención del IVA correspondiente a los mismos) o puede entenderse que es el adquirente no establecido, pues en caso de incumplimiento del plazo de los seis meses, será éste el que deberá soportar la repercusión del IVA, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 9 que venimos comentando, el cual establece que «el incumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 1 determinará la obligación para el sujeto pasivo de liquidar y repercutir el impuesto al destinatario de las operaciones realizadas».
- g) Se especifica que, una vez concluidos los trabajos, el plazo de remisión a la Aduana de los bienes es de un mes. Al respecto, puede hacerse la misma observación que en el apartado 1 a) anterior.
- h) Se suprime la mención al plazo en que el destinatario de los trabajos no establecido o el prestador de los mismos debe remitir al proveedor de los bienes una copia del documento aduanero de salida, lo que dificulta la aplicación del apartado 2 del artículo 9 del Reglamento. En efecto, en la redacción anterior se exigía que el prestador de los servicios remitiera al proveedor de los bienes una copia del documento aduanero de salida, «en el plazo de los quince días siguientes a la realización de la misma». La nueva redacción, acertadamente, impone tal obligación no sólo al prestador de los trabajos, sino también al adquirente no establecido (cuando sea éste el que efectúa la exportación). Sin embargo, la redacción anterior fortalecía la seguridad jurídica del proveedor, en el sentido de que si en el plazo de quince días no recibía dicha copia, debía proceder a la repercusión del impuesto correspondiente a la entrega de los bienes, en tanto que ahora no se establece ningún lapso temporal cuyo transcurso deba determinar que la obligación de entrega de la copia se tenga por incumplida.

Finalmente, parece que ese documento debería remitirse también por el adquirente no establecido al prestador de los trabajos (cuando la exportación se efectúa por el primero y no por el segundo) para que éste pueda justificar la aplicación de la exención.

Modificación del Título relativo al sujeto pasivo.

Se introduce un nuevo artículo 24 bis, en el que se define el concepto de oro sin elaborar y de producto semielaborado de oro, lo que tiene importancia a la hora de determinar el ámbito de actuación del supuesto de inversión del sujeto pasivo regulado en el artículo 84, uno, 2.º b) de la Ley, en la redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre. A estos efectos, la Exposición de Motivos del Real Decreto 3422/2000 aclara que se ha querido dar un ámbito amplio a este concepto, con el fin de ampliar en lo posible el supuesto de inversión del sujeto pasivo. Ello se justifica porque en estos casos la inversión del sujeto pasivo actúa, como se sabe, como un mecanismo que evita el fraude consistente en repercutir y no ingresar el IVA correspondiente a la entrega del oro, problema especialmente importante en este sector de la actividad económica, por la cuantía del IVA correspondiente a estas operaciones (dado que el oro es un bien de precio elevado) y por la facilidad de los operadores que participan en este esquema de fraude para «desaparecer» antes de que la Hacienda Pública pueda reaccionar adecuadamente. En definitiva, con la inversión del sujeto pasivo desaparece la posibilidad para el transmitente del oro de «repercutir y no ingresar» el impuesto.

No se exige que el oro sin elaborar o el producto semielaborado de oro, para ser calificados como tales, se destinen efectivamente a la elaboración de productos terminados de oro, sino sólo que objetivamente reúnan las características que los hagan idóneos para este fin y no para el consumo final. Con ello se evitan complejas regularizaciones para el caso de que un oro destinado a la elaboración de productos terminados de dicho material sea utilizado posteriormente para un destino distinto. Igualmente, se fortalece la seguridad jurídica del transmitente del oro, el cual sabe exactamente, a la vista de las características del oro en cuestión, si ha de repercutir o no el impuesto, sin que la conducta del adquirente con dicho oro condicione en absoluto el comportamiento fiscal del transmitente.

La inclusión en el precepto de los lingotes exige diferenciar claramente este supuesto del caso de entrega de oro de inversión en forma de lingote. En este caso, la entrega está exenta del impuesto, salvo que se renuncie a la exención, en cuyo caso también se aplica la inversión del sujeto pasivo (si la entrega resulta efectivamente gravada por el impuesto), debiendo en tal circunstancia cumplirse los requisitos del artículo 51 ter del Reglamento, que examinaremos con posterioridad.

Modificación del artículo 26, relativo al tipo impositivo reducido.

En relación con este precepto, se suprime el epígrafe del mismo en el que se hacía referencia al tipo impositivo del 6 por 100, pues desde 1995 el tipo impositivo reducido del IVA es del 7 por 100. Asimismo, se establece que para la aplicación del tipo impositivo reducido a las obras de albañilería (supuesto regulado en el artículo 91, uno, 2.15.º de la Ley, en la redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre) la acreditación por el sujeto pasivo de la concurrencia de las circunstancias que justifican la aplicación de dicho tipo podrá realizarse mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las obras en la que éste haga constar bajo su responsabilidad la concurrencia de tales circunstancias (esto es, que el destinatario no actúa como empresario o profesional, que utiliza la

vivienda para uso particular y que la construcción o rehabilitación de la vivienda ha concluido al menos dos años antes del inicio de las obras). Se trata de uno de los supuestos, típicos en la regulación del IVA en que la actuación a efectos fiscales del sujeto pasivo del impuesto (en este caso, el prestador del servicio) queda decisivamente influida por la conducta del destinatario de la operación.

Es propio de una buena técnica legislativa en materia del IVA tratar de reducir al mínimo este tipo de supuestos, con el fin de evitar situaciones de inseguridad jurídica al proveedor de los bienes o prestador de los servicios. Pero tales supuestos son inevitables en muchos casos. Así, por ejemplo, la exención aplicable a las exportaciones indirectas (supuesto en el cual la correcta aplicación de la exención por el proveedor depende de que el adquirente no establecido transporte efectivamente los bienes fuera de la Comunidad Europea) o el supuesto de no sujeción del artículo 7.1.º a) de la Ley del IVA (transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, en cuyo caso la correcta aplicación del supuesto de no sujeción depende de que el adquirente continúe la misma actividad que el transmitente).

El artículo 26 del Reglamento, en su nueva redacción (con anterioridad estaba vacío de contenido), trata de fortalecer la posición del prestador de los servicios de albañilería y de reforzar la seguridad jurídica de éste, especificando que el destinatario de los trabajos hará constar «bajo su responsabilidad» la concurrencia de las circunstancias que justifican la aplicación del tipo reducido. Ello debe entenderse sin perjuicio de que el sujeto pasivo del impuesto sigue siendo el empresario que efectúa los trabajos. El destinatario que haya efectuado una declaración falsa, por su parte, será responsable solidario del pago del tributo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 87 de la Ley del Impuesto.

A nuestro entender, quizá la mención en el Reglamento a la responsabilidad del destinatario de la operación resulta innecesaria, pues tal mención no altera la posición del prestador de los trabajos como sujeto pasivo del impuesto ni convierte en responsable tributario al destinatario: es la Ley del Impuesto la que determina tal responsabilidad, que el Reglamento por sí solo no puede articular (art. 37.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria). Otro tipo de responsabilidades, civiles o penales, se ajustarán a la normativa correspondiente, sin que tampoco en este ámbito resulte necesaria la mención reglamentaria.

Modificación del artículo 30.

Este precepto se modifica para incluir en los supuestos de devolución mensual del crédito de impuesto a aquellos empresarios que realicen entregas de oro sin elaborar y productos semielaborados de oro, así como a aquellos que efectúen entregas de oro de inversión gravadas por el impuesto por haberse efectuado la renuncia a la exención del mismo. Lo que ocurre en estos casos (y lo que justifica la devolución mensual) es que en ellos opera *ex lege* el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, que convierte en sujeto pasivo del IVA correspondiente a la entrega del oro no al transmitente del mismo, sino al comprador empresario o profesional. De esta manera, el transmitente no repercute el IVA ni genera IVA devengado que le permita compensar el IVA por él soportado o satisfecho, lo que puede traducirse para él en una permanente situación acreedora frente a la Hacienda Pública que justifica la aplicación del procedimiento de devolución rápida del impuesto.

Hay que advertir que la aplicación del procedimiento de devolución rápida exigirá el cumplimiento de los requisitos señalados en el propio artículo 30 del Reglamento (así, inscripción en el Registro de Exportadores y otros operadores económicos y realización de operaciones de las comprendidas en el artículo 30 del Reglamento en cuantía anual superior a 20 millones de pesetas). Finalmente, entendemos que la aplicación de este procedimiento de devolución rápida podría haberse extendido también a los sujetos pasivos que realizan entregas de oro de inversión exentas del impuesto, dado que éstos tienen derecho a deducir ciertas cuotas del IVA soportado o satisfecho y, entre ellas, las soportadas por la adquisición del oro (art. 140 quater, apartados dos y tres de la Ley 37/1992) que serán particularmente cuantiosas y que son las que pueden dar lugar, con mayor facilidad, a la existencia de créditos de impuesto.

Modificación del artículo 31.

En este precepto simplemente se elevan los umbrales mínimos a partir de los cuales es posible solicitar la devolución del impuesto por los empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Así, el límite de 25.000 pesetas se eleva a 33.500 y el de 3.000 pesetas se eleva a 4.200. Ello se justifica en la Exposición de Motivos del Real Decreto por «la sustitución del ecu por el euro y la distinta equivalencia de ambos respecto de la peseta». A estos efectos, hay que recordar que los tipos de conversión entre el euro y las monedas de los Estados miembros de la Unión Europea que adopten el euro se contiene en el Reglamento CE n.º 2866/98, del Consejo de la Comunidades Europeas.

Modificación del artículo 33.

En este precepto se deroga su apartado 1, en el que se regulaba la opción del sujeto pasivo por la aplicación del régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles. Ello se debe a que dicho régimen especial ha desaparecido con efectos a partir de 1 de enero de 2000.

Simplemente podemos hacer dos observaciones. En primer lugar, que la palabra «opción» que figura en el epígrafe del precepto debería ser suprimida, de manera que dicho epígrafe debería referirse únicamente a la «renuncia a los regímenes especiales», pues son únicamente supuestos de renuncia los que a partir de ahora se regulan en el precepto. En segundo término, que la mención a las opciones que figura en el apartado 3 debe ser también suprimida, por la misma razón.

Modificación del artículo 38.

En este precepto se aclara el tratamiento que debe dispensarse a ciertas subvenciones percibidas por los sujetos pasivos que tributan en el régimen simplificado. Hay que recordar, a estos efectos, que a partir de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones tiene

trascendencia en el IVA, de manera que, o bien determina la aplicación de la regla de prorata (con inclusión en el denominador de la fracción del importe de la subvención) o bien (cuando se trata de la percepción de subvenciones de capital destinadas a financiar la adquisición de un bien concreto) determina una reducción del IVA deducible proporcional al importe de la subvención percibida.

Pues bien, tratándose del régimen simplificado del impuesto, las únicas subvenciones que tienen trascendencia son estas últimas, según establece el Reglamento del Impuesto. Lo que ahora se hace es aclarar, en primer término, que la minoración de las deducciones que corresponda por la percepción de las subvenciones no ha de practicarse hasta la última declaración-liquidación del año y, asimismo, que no procede minoración alguna cuando las subvenciones percibidas son las contempladas en el tercer párrafo del artículo 104, apartado dos, número 2.º de la Ley del IVA. El Reglamento ha considerado oportuno recalcar esta circunstancia para los sujetos pasivos que tributan en el régimen simplificado, quizá porque en el artículo 93, apartado cuatro de la Ley del Impuesto se establece que el ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades que tributan con arreglo a los regímenes especiales del impuesto se ajustará a lo dispuesto en el Título de la Ley en que de forma específica se regulan tales regímenes especiales.

Modificación del artículo 49.

El plazo de cinco años durante el cual ha de conservarse el recibo en el que consta la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca queda reducido a cuatro años. La posesión de dicho recibo es un requisito formal indispensable para que el empresario o profesional que ha efectuado el pago de la compensación pueda proceder a su deducción (art. 134, tres de la Ley del Impuesto).

Dado que, a partir de la Ley 55/1999 el plazo para deducir las cuotas del IVA soportadas o satisfechas ha quedado reducido de cinco a cuatro años, y dado que la deducción de la compensación agraria se rige por las mismas normas que la del IVA soportado o satisfecho (art. 134, uno de la Ley 37/1992), parece lógico que sólo haya de conservarse el recibo durante el plazo de cuatro años en que es posible la deducción de la compensación. Igualmente, sería razonable pensar que también debería alterarse, en una próxima modificación de la Ley del Impuesto, su artículo 165, apartado dos, para reducir de cinco a cuatro años el plazo de conservación de las facturas recibidas relativas a bienes de inversión, una vez transcurrido el período de regularización.

Modificaciones relativas al régimen especial del oro de inversión.

Se introduce en el Reglamento un nuevo Capítulo, el IV bis, con tres preceptos, los artículos 51 bis, 51 ter y 51 quater, cuyo contenido puede sistematizarse de la siguiente forma:

1. Concepto de oro de inversión.

En cuanto al concepto de oro de inversión (art. 51 bis del Reglamento, en su nueva redacción), se especifica el contenido de oro puro que deben presentar los lingotes para merecer tal calificación y se concreta así la previsión contenida en el apartado noveno del Anexo de la Ley reguladora del Impuesto.

2. Renuncia a la exención.

Por lo que se refiere a la renuncia a la exención aplicable en este régimen especial, se concretan sus requisitos formales. Hay que distinguir aquí la renuncia a la exención aplicable a las entregas de oro de inversión (art. 51 ter, apartado 1 del Reglamento) y la renuncia a la exención aplicable a los servicios de mediación (art. 51 ter, apartado 2 del Reglamento).

a) Renuncia en el caso de entregas.

Para las entregas de oro de inversión, la renuncia sólo se puede practicar operación por operación, al igual que ocurre con la renuncia a la aplicación de las exenciones inmobiliarias (art. 8 del Reglamento del Impuesto) y a diferencia de lo que ocurre en relación con la exención aplicable a las entregas de materiales de recuperación (art. 8 bis del Reglamento del Impuesto). Igualmente, se exige, para el caso de que la entrega resulte gravada por el impuesto, que el transmitente comunique por escrito al adquirente que la condición de sujeto pasivo del impuesto recae sobre este último, dado que en este supuesto opera el mecanismo de inversión del sujeto pasivo (art. 140 quinque de la Ley del Impuesto).

La cuestión que puede plantearse es la de la trascendencia que tiene el hecho de que no se comunique por escrito esta circunstancia. Al respecto, caben dos posturas: la primera, entender que la renuncia no ha sido válida, ya que se incumple uno de los requisitos que la condicionan y puede resultar, además, en perjuicio de tercero (art. 6 del Código Civil), en concreto del adquirente, cuando éste no cumple sus obligaciones como sujeto pasivo del impuesto, y ello debido a que el transmitente no le ha comunicado, como era su obligación, su condición de tal. La segunda, entender que la renuncia es un derecho sustantivo del transmitente que no puede quedar eliminado por el incumplimiento de una formalidad, considerando además que el posible perjuicio para el adquirente derivado del incumplimiento de las obligaciones que como sujeto pasivo le corresponden se debe, no tanto a la falta de comunicación por parte del transmitente como a la ignorancia por el adquirente de las obligaciones que la Ley le impone, de acuerdo con el principio según el cual «la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento» (art. 6 del Código Civil).

En definitiva, nos hallamos ante una acertada exigencia reglamentaria (pues el cumplimiento de la misma no supone una presión fiscal indirecta desorbitada para el transmitente y puede facilitar el adecuado funcionamiento del impuesto), pero cuya trascendencia, en caso de incumplimiento, no aparece con claridad. En cualquier caso, las consecuencias

atribuidas al incumplimiento deben guardar proporción con el incumplimiento en cuestión. Al respecto, hay que recordar que la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 23 de febrero de 2000, ha invocado el principio de proporcionalidad para afirmar la posibilidad de un empresario de practicar la deducción del IVA soportado aun cuando no posea el original de la correspondiente factura, siempre que otras pruebas demuestren de manera indubitada la realidad de la transacción objeto de la solicitud de deducción, pues otra cosa «haría depender el ejercicio de un derecho del cumplimiento de un requisito formal no trascendente».

Finalmente, hay que señalar que el requisito de comunicación escrita se exige para el caso de que la entrega del oro de inversión resulte gravada por el impuesto como consecuencia de la renuncia. La palabra «gravada» debe entenderse en el sentido de «gravamen efectivo» por el impuesto, lo que implica que debe tratarse de una entrega interior, pues si se trata de entrega intracomunitaria no existirá «gravamen efectivo», sino aplicación de la exención regulada en el artículo 25 de la Ley del Impuesto (art. 140 bis, apartado dos de la Ley del Impuesto) y si se trata de entrega con destino a la exportación entendemos que será de aplicación la exención regulada en el artículo 21 de la Ley.

b) Renuncia en el caso de servicios de mediación.

Por lo que se refiere a la renuncia a la exención aplicable a los servicios de mediación, se exige, como en el caso anterior, que se practique por cada operación y además que el prestador del servicio esté en posesión de un documento suscrito por el destinatario del servicio en el que se haga constar que en la entrega de oro a que el servicio de mediación se refiere se ha efectuado la renuncia a la exención. Tampoco se consignan aquí las consecuencias derivadas del incumplimiento de este requisito. Creemos que si el prestador del servicio carece de este documento, pero está en condiciones de demostrar a través de cualquier medio de prueba que concurren los requisitos para la renuncia a la exención, no debe invalidarse tal renuncia.

3. Obligaciones formales.

Finalmente, el artículo 51 quater, del Reglamento establece la obligación de los sujetos pasivos que tributan en este régimen especial de consignar separadamente en el Libro Registro de facturas recibidas las adquisiciones o importaciones que correspondan a cada sector diferenciado de la actividad cuando efectúen operaciones a las que no sea de aplicación el régimen especial. Se trata de una exigencia razonable para el buen funcionamiento de este régimen especial, que se caracteriza entre otras cosas por su particular régimen de deducciones, lo cual implica la necesidad de saber con precisión los bienes y servicios adquiridos y por los cuales se aplican tales deducciones. Una exigencia que también se establece en la regulación propia de los demás regímenes especiales (arts. 40.1 para el régimen simplificado; 47.2.2.º para el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; 51 para el régimen especial de los bienes usados, 53 para el régimen de las agencias de viajes y 61.4 para el régimen especial del recargo de equivalencia, preceptos todos del Reglamento del Impuesto).

Modificaciones relativas a los regímenes especiales del comercio minorista.

En relación con esta cuestión, se suprimen los artículos relativos al régimen de determinación proporcional de las bases imponibles y se reordenan los preceptos relativos al régimen del recargo de equivalencia. Las dos únicas modificaciones sustantivas introducidas en la materia, apuntadas en la Exposición de Motivos del Real Decreto 3422/2000, se refieren a la lista de productos excluidos del régimen especial, de la que se eliminan las cintas magnetoscópicas grabadas, «para evitar la formación de sectores diferenciados en el supuesto habitual de que dichos bienes se venden con otros que tributen por el recargo de equivalencia» y en la que se incluye como nuevo supuesto de exclusión el del oro de inversión, «bien este último para el que se ha establecido un régimen especial propio».

Modificación del artículo 71 del Reglamento.

Las novedades en este precepto pueden sistematizarse en los puntos siguientes:

1. Condiciones relativas a la presentación de las declaraciones-liquidaciones.

Se suprimen las reglas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones y ello porque, según la Exposición de Motivos del Real Decreto 3422/2000, «esta materia es conveniente que se regule mediante Orden Ministerial». Ello es coherente con la propia Ley del Impuesto la cual, en su artículo 167, se remite a dicha Orden Ministerial, al señalar que salvo lo dispuesto respecto de las importaciones de bienes, «los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda».

2. Transmisión de la totalidad o parte del patrimonio y presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.

Se desarrolla y concreta el párrafo segundo del artículo 121 de la Ley del Impuesto, introducido por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Dicho párrafo dispone lo que sigue:

«En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida.»

Pues bien, el artículo 71 del Reglamento, en su nueva redacción (apartado 1.º bis, párrafo tercero), especifica que por «parte de un patrimonio empresarial o profesional» hay que entender, no cualesquiera elementos de dicho patrimonio, sino aquellos que constituyan una o varias ramas de la

actividad del transmitente, entendiéndose por rama de actividad a estos efectos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, «el conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios».

Por otra parte, se especifican los términos en que procede la presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales en estos casos de transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional. La cuestión, en estos supuestos, estriba en determinar la forma en que debe calcularse el volumen de operaciones pues, cuando éste alcanza los 1.000 millones de pesetas, procede la presentación de tales declaraciones mensuales.

A este respecto, el Reglamento (art. 71.1.º bis, párrafos primero y segundo) establece que deberán presentar declaraciones-liquidaciones mensuales:

«Aquellos (sujetos pasivos) que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 1.000 millones de pesetas (6.010.121,04 euros).

Lo previsto en este número resultará aplicable a partir del momento en que tenga lugar la referida transmisión, con efectos a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el curso del cual haya tenido lugar.»

Para comprender el alcance de este precepto resulta útil exponer algunos ejemplos prácticos:

- Empresa A, que durante el año «n-1» ha tenido un volumen de operaciones de 2.000 millones de pesetas y que el 6 de julio del año «n» es adquirida íntegramente por la empresa B, que durante el año «n-1», ha tenido un volumen de operaciones de 200 millones. En dicho año «n», el volumen de operaciones de A, hasta el 6 de julio, ha sido de 700 millones y el de B, durante todo el año «n», ha sido de 800 millones.

En este caso, la empresa B presentará declaraciones-liquidaciones mensuales a partir del 6 de julio del año «n», momento en que tiene lugar la transmisión, la cual produce «efectos a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el curso del cual haya tenido lugar». De esta manera, entendemos que B presentará la declaración -liquidación correspondiente al tercer trimestre del año «n», del 1 al 20 de octubre y por los meses

de octubre, noviembre y diciembre presentará declaraciones-liquidaciones mensuales. En el año «n+1», la empresa B presentará declaraciones-liquidaciones mensuales desde enero, ya que, aunque por sí sola tuvo en el año «n» un volumen de operaciones inferior a 1.000 millones de pesetas, dicha cifra se alcanza y supera computando el volumen de operaciones de A durante dicho año «n».

- El mismo ejemplo, pero el volumen de operaciones de A durante el año «n» y hasta el 6 de julio de dicho año ha sido de 150 millones.

En este caso, la empresa B presentará durante todo el año «n» y durante el año «n+1» declaraciones-liquidaciones trimestrales.

3. Colaboración social en la gestión del IVA.

Se introducen las normas que regulan la colaboración social en la gestión del IVA, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley General Tributaria. A estos efectos, hay que recordar que los artículos 96 a 100 de dicha Ley regulan la colaboración social en la gestión tributaria. Esta colaboración social está ya regulada, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el artículo 64 del Reglamento de este Impuesto y supone una auténtica novedad en la regulación del IVA, pues nunca hasta ahora se había introducido normativa alguna relativa a esta materia en la Ley ni en el Reglamento del Impuesto. No obstante, la concreción final de esta cuestión exige un ulterior desarrollo mediante determinados acuerdos y mediante una Orden Ministerial a que se refiere el propio artículo 71 del Reglamento en su nueva redacción.

3. Modificaciones 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.

Las modificaciones en este Real Decreto pueden sistematizarse de la siguiente forma:

1. Supuestos en los que resulta en todo caso necesaria la emisión de factura.

Se incluyen dos nuevos supuestos en los que es necesaria en todo caso la emisión de una factura completa, a saber, ejecuciones de obras de albañilería que tributan al tipo impositivo reducido del 7 por 100 y las entregas de oro de inversión exentas del impuesto por aplicación del régimen especial correspondiente. Estos supuestos vienen a unirse a los ya contemplados en el artículo 2, apartado 3 del Real Decreto 2402/1985, esto es, aquellos en que el destinatario de la operación exige la emisión de factura completa, las entregas intracomunitarias y exportaciones de bienes y las operaciones realizadas para entes públicos. Con la modificación se pretende controlar la aplicación del tipo reducido, en el primer caso, y la correcta aplicación de la exención, en el segundo, pues no en vano la factura es un instrumento básico para el control del IVA.

2. Nuevo supuesto de «autofacturación».

Se incluye como nuevo supuesto en el que el destinatario de la operación debe emitir un documento equivalente a la factura («autofactura») el de las entregas de oro de inversión gravadas por haber renunciado el transmitente a la aplicación de la exención, dado que en estos casos (y siempre que la entrega resulte gravada como consecuencia de la renuncia) se aplica el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, que convierte al adquirente en sujeto pasivo del impuesto.

3. Plazo para la rectificación de la factura.

Se reduce de cinco a cuatro años el plazo para la rectificación de la factura en los supuestos en que procede la rectificación de la repercusión del IVA, de acuerdo con la nueva regulación de los plazos establecida por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre y, en particular, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 89 de la Ley del Impuesto.

4. Remisiones normativas.

Se actualizan las remisiones contenidas en el apartado 5 del artículo 8 del Real Decreto 2402/1985, remisiones que se hacían a normas ya derogadas y que pasan a efectuarse a los vigentes Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, hay que advertir que toda la materia relativa a la facturación, regulada de forma muy somera en el artículo 22 de la Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en cuanto a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme) está pendiente de nueva regulación en el ámbito comunitario. Al respecto, hay que señalar que, con fecha 17 de noviembre de 2000, la Comisión Europea ha presentado una propuesta de Directiva «con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido». En dicha propuesta se admiten expresamente las posibilidades de autofacturación y de facturación por un tercero distinto del sujeto pasivo, se amplían y armonizan las menciones que obligatoriamente deben constar en la factura y se establecen normas relativas a la facturación telemática.

4. Modificaciones en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

Estas modificaciones pueden sistematizarse de la siguiente forma:

Artículo 8.

En cuanto al artículo 8, relativo a las situaciones tributarias, se modifica su apartado 1 c) para incluir, como datos que deben constar en el censo de empresarios, profesionales o retenedores, no sólo la renuncia al régimen especial simplificado y al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, sino también los supuestos de inclusión o exclusión en dichos regímenes especiales. Los supuestos de exclusión aparecen expresamente contemplados en la Ley y en el Reglamento del Impuesto (arts. 124, dos de la Ley y 43 del Reglamento para el Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca y artículo 36 del Reglamento para el régimen simplificado), en tanto que los supuestos de «inclusión» parecen hacer referencia a los casos en que el sujeto pasivo que reúne los requisitos para tributar en estos regímenes especiales no ha renunciado a su aplicación, o cuando habiendo renunciado procede a la revocación de la renuncia en tiempo hábil para ello (art. 33 del Reglamento del Impuesto) o cuando habiendo quedado excluido durante uno o más años, la causa de exclusión desaparece con posterioridad, lo que determina la inclusión en los regímenes especiales salvo renuncia (arts. 124, tres de la Ley y 36 del Reglamento del Impuesto).

La cuestión que puede plantearse es la de por qué no se ha modificado la redacción de la letra d) del precepto comentado para contemplar los supuestos de inclusión y exclusión del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Además, la letra f) de este artículo 8.1 también resulta modificada, si bien dicha modificación no afecta al IVA, sino sólo al IRPF, por lo que no procedemos a su comentario, que excede del propósito de estas líneas.

Artículos 9 y 10.

Finalmente, se modifican los artículos 9 y 10 del Real Decreto 1041/1990, con el fin de suprimir las menciones que en tales preceptos se hacían al régimen de determinación proporcional de las bases imponibles.

5. Conclusión.

Como puede observarse, la mayor parte de las modificaciones introducidas por el Real Decreto 3422/2000 vienen exigidas por las novedades introducidas en la Ley del IVA y en vigor a partir del 1 de enero de 2000. Dichas modificaciones merecen, a nuestro juicio, una valoración decididamente favorable y permiten cerrar el esquema normativo perfilado por las novedades introducidas, en materia del IVA, por las Leyes 54/1999 y 55/1999.

III. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN MATERIA DE IVA POR LA LEY 14/2000, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, ADMINISTRATIVAS Y DEL ORDEN SOCIAL

A diferencia de lo ocurrido con las Leyes de Medidas Fiscales en años anteriores, que incidieron de forma decisiva en la regulación del IVA y modificaron gran número de preceptos de su ley reguladora (basta recordar, en este sentido, las Leyes 13/1996, de 30 de diciembre; 66/1997, de 30 de diciembre y 55/1999, de 29 de diciembre), la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el año 2001, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 30 de diciembre de 2000, ha introducido modificaciones, por lo que se refiere a dicho tributo, únicamente en relación con las siguientes materias:

1. La deducción de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la actividad.
2. Las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el marco de procedimientos administrativos o judiciales de ejecución forzosa.
3. El tratamiento de las subvenciones comunitarias financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria a efectos de la base imponible del impuesto.
4. El tipo impositivo aplicable a las entregas accesorias a los servicios funerarios.
5. La competencia de los órganos de gestión tributaria en relación con la liquidación provisional del impuesto.

Procedemos a continuación a examinar cada una de estas cuestiones. Hay que advertir, con carácter previo, que las modificaciones citadas se contienen en el artículo 5 de la Ley 14/2000, que se estructura en diez apartados, aclarándose en el primer párrafo de dicho artículo que las modificaciones se introducen «con efectos desde el 1 de enero del año 2001».

1. La deducción de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la actividad (arts. 5, apartado dos; 93; 105, apartado tres; 111,112 y 113 de la Ley 37/1992).

La nueva regulación de esta materia ha venido exigida por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) de 21 de marzo de 2000, dictada en los asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, que enfrentaban a Gabalfrisa, S.L. y otros contra la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En dicha sentencia el TJCE consideró no ajustada a la Sexta Directiva comunitaria la regulación de esta modalidad de deducción contenida en la Ley 37/1992. Para comprender el alcance de la nueva normativa, conviene examinar en primer lugar, siquiera sea someramente, las líneas generales de la regulación existente con anterioridad a la misma, para después señalar las novedades aportadas por la Ley 14/2000. Asimismo, resulta conveniente dedicar un apartado para exponer las líneas maestras de la doctrina del TJCE en relación con esta materia.

1.1. Regulación anterior a la Ley 14/2000.

La Ley 37/1992 se ocupaba de esta cuestión en sus artículos 111 a 113, fundamentalmente, aunque también había que tener en cuenta a estos efectos los artículos 5 (relativo al concepto de empresario o profesional) y 93 (relativo a los requisitos subjetivos de la deducción). La redacción de los precitados artículos 111 a 113 fue modificada radicalmente por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre y de manera mucho menos sustancial (en concreto, sólo en lo relativo a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca: apartado ocho del artículo 111) por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre. Esta normativa contenida en la Ley 37/1992 puede sistematizarse en los puntos siguientes:

a) Requisitos subjetivos del derecho a la deducción. Comienzo de la actividad económica.

Se establecen, con carácter general y como requisitos subjetivos del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas, entre otros, los siguientes:

- Que la persona o entidad que ejercite el derecho a la deducción sea sujeto pasivo del impuesto, lo que obliga a acudir a los artículos 84 a 86 de la Ley 37/1992, que se ocupan del sujeto pasivo del IVA correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones.
- Que dicho sujeto pasivo tenga la condición de empresario o profesional, considerando como tales a las personas o entidades a que se refiere el artículo 5 de la Ley del Impuesto. Al respecto, hay que señalar que el sujeto pasivo del IVA correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sólo pueden serlo, por definición, los empresarios y profesionales (salvo en el caso de las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando sean destinatarias de las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias efectuadas en el marco de una operación triangular: artículo 84, apartado uno, número 3.º de la Ley 37/1992).

En el caso de las adquisiciones intracomunitarias, el sujeto pasivo será normalmente un empresario o profesional, aunque en ciertos casos la condición de sujeto pasivo del impuesto puede recaer en un consumidor final (así, las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, en ciertos supuestos o las personas físicas o jurídicas que efectúan adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos). Finalmente, en el caso de las importaciones, el sujeto pasivo del impuesto es el importador, tanto si es empresario o profesional como si se trata de un consumidor final.

- Que el empresario o profesional haya iniciado la realización efectiva de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad económica. En relación con este tercer requisito, la Ley 37/1992 no resultaba, desde nuestro punto de vista, totalmente coherente, pues resultaba difícil interpretar de forma conjunta y sistemática los artículos 5; 69, apartado cinco, letra f) y 111, apartado dos de la misma.

En efecto, por una parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992 consideraba como empresario o profesional a la persona o entidad que realizara actividades empresariales o profesionales, considerando como tales «las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». De esta forma, para ser considerado empresario a efectos del impuesto, había que realizar actividades empresariales o profesionales y se consideraba que tales actividades se realizaban por la simple ordenación de factores de producción, sin exigir que se efectuaran operaciones activas de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

En este sentido, el apartado tres del mismo artículo 5 citado presumía *iuris tantum* (pues este carácter tienen las presunciones establecidas por las leyes tributarias, salvo que expresamente se establezca otra cosa: artículo 118 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria) que se ejercían actividades empresariales o profesionales «en los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio» (esto es, cuando de forma pública se anuncia el ejercicio del comercio mediante rótulos, circulares, periódicos, carteles o medios análogos), así como cuando para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad «se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas». Por lo tanto, el simple anuncio público de que se ejerce el comercio permite a la Administración tributaria presumir (salvo que el interesado demuestre lo contrario) no sólo que la persona o entidad a que se refiere el anuncio es empresario o profesional, sino que dicha persona o entidad ejercita efectivamente la actividad empresarial o profesional.

Por su parte, el artículo 69, apartado cinco, letra f) de la Ley del Impuesto considera como establecimiento permanente, a efectos del IVA, «los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios». Teniendo en cuenta que el propio artículo 69, apartado cinco, en su párrafo primero, define el establecimiento permanente como «cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas», parece que hay que concluir que según este precepto la adquisición de bienes o servicios puede constituir ya, por sí, actividad económica.

Sin embargo, el artículo 111, apartado tres de la Ley 37/1992, en su redacción anterior a la Ley 14/2000, apuntaba en dirección distinta a la de los otros preceptos anteriormente citados. En dicho artículo (que es el que específicamente regula las «deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales») se disponía que:

«Tres. Se considerarán iniciadas las actividades empresariales o profesionales cuando comience la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo o, en su caso, del sector diferenciado que corresponda».

De esta manera, el comienzo de la actividad no se entiende en su sentido más usual (inicio de los actos tendentes a la constitución de una empresa, inversiones, etc.), sino que es objeto de una definición legal que exige la realización efectiva y habitual de las operaciones activas objeto de la actividad.

Por lo tanto, este precepto parece desmentir las conclusiones a que se había llegado al examinar los artículos 5 y 69 de la Ley 37/1992: no es suficiente con ordenar factores de producción para que, a efectos del IVA, se consideren iniciadas las actividades empresariales o profesionales, sino que es necesario que se hayan iniciado las entregas de bienes o prestaciones de servicios, exigiéndose además dos requisitos en relación con tales entregas y prestaciones: que sean habituales (en los términos antes indicados) y que sean propias del objeto de la actividad.

b) Posibilidad de deducir las cuotas soportadas antes del comienzo de la actividad.

No obstante, la Ley 37/1992 contemplaba la posibilidad de deducir las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad en el propio artículo 93. En efecto, el párrafo primero del apartado tres de dicho precepto establecía que:

«No obstante lo dispuesto en el apartado uno, las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las operaciones de la actividad podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111,112 y 113 de esta Ley».

En estos términos, para la Ley 37/1992 la deducción de las cuotas soportadas antes del comienzo de la actividad resultaba excepcional porque en ella se incumplían dos de los requisitos a que hemos hecho referencia en el apartado a) anterior. Por supuesto, se incumplía el requisito de que se hubiera iniciado la realización efectiva de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad. Pero es que además se incumplía el requisito de que la persona o entidad que ejercitaba el derecho a la deducción fuera sujeto pasivo del impuesto pues dicha condición sólo puede adquirirse cuando se efectúan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al tributo (salvo que se haya sido el destinatario de una operación respecto de la cual la normativa del tributo prevea la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo o se hayan efectuado adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes).

c) Procedimientos para efectuar la deducción.

Este carácter excepcional de la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las operaciones llevó al legislador a establecer, en un primer momento (así, en la Ley 30/1985, de 2 de agosto, primera ley reguladora del IVA en nuestro país y después en la redacción inicial de la Ley 37/1992), un procedimiento especial para practicar estas deducciones. Dicho procedimiento se caracterizaba por la exigencia de determinados requisitos formales (señaladamente, la presentación de una declaración previa al inicio de las actividades y el comienzo de la realización de las operaciones propias de la actividad en un determinado plazo, con posibilidad de prórroga del mismo, siempre que la solicitud de prórroga se formulara en tiempo hábil por el interesado) cuyo incumplimiento determinaba, de acuerdo con la reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), la pérdida del derecho a deducir las cuotas soportadas antes del comienzo de la actividad ¹.

¹ Hay que señalar que el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 6 de noviembre de 1998, en la que fue de aplicación la Ley 30/1985, interpretó esta normativa de forma más flexible, señalando que la falta de presentación de la declaración previa no determina la pérdida del derecho a deducir las cuotas soportadas antes del inicio, sino sólo el diferimiento de la posibilidad de su ejercicio al momento en que se inicia la actividad y se presentan las correspondientes declaraciones-liquidaciones.

Esta situación (a saber, la posibilidad de pérdida de un derecho sustantivo y básico en el sistema de funcionamiento del IVA como es el derecho a deducir por el simple incumplimiento en plazo de determinados requisitos formales), reiteradamente criticada por la doctrina, determinó una modificación de gran alcance en la regulación de esta materia, introducida por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cual estableció dos procedimientos diferentes para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas con anterioridad al inicio de la actividad:

1. Un procedimiento general, que no exigía el cumplimiento de ningún requisito especial de carácter formal y que fue introducido como novedad por la citada Ley 13/1996, de 30 de diciembre (pues con anterioridad, el único procedimiento existente para deducir estas cuotas era el especial al que nos referiremos a continuación). En particular, no se exigía, respecto de este procedimiento general, la presentación de ninguna declaración tributaria con anterioridad al momento en que se soportaron las cuotas.

No obstante, este procedimiento presentaba un inconveniente respecto del especial, a saber, el diferimiento temporal del momento en que podía ejercitarse el derecho a la deducción (y, en su caso, obtener la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas). En efecto, en este primer supuesto el empresario o profesional sólo podía ejercitar el derecho a la deducción cuando iniciara de forma habitual y efectiva la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios propias de la actividad, lo cual podía implicar un coste financiero para el empresario, tanto mayor cuanto más dilatado fuera el lapso temporal entre el momento en que se efectuaba el pago de las cuotas y el momento en que se producía la recuperación de las mismas.

Por otra parte, del artículo 100 de la Ley 37/1992 se desprendía que si la actividad no se iniciaba en el plazo de cinco años a contar desde el momento en que se soportaron las cuotas, se producía la caducidad del derecho a la deducción, sin que dicho plazo pudiera ser objeto de prórroga aunque se justificara razonablemente la imposibilidad de iniciar la actividad dentro del mismo. Esto resultaba especialmente problemático para ciertas empresas (las dedicadas a actividades de investigación, búsqueda de yacimientos mineros o las eléctricas), respecto de las cuales resulta frecuente el transcurso de un lapso de tiempo considerable entre el momento en que se inicia la realización de inversiones y gastos y el momento en que puede comenzar la realización de las operaciones activas propias de la explotación.

2. Un procedimiento especial, que permitía el ejercicio del derecho a la deducción de estas cuotas soportadas antes del inicio de la actividad sin necesidad de esperar a que se hubiera iniciado de forma efectiva la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la misma. Este procedimiento especial presentaba obvias ventajas respecto del general antes citado, pues no existía diferimiento temporal para el ejercicio del derecho a la deducción (ni, por consiguiente, carga financiera derivada de este hecho) ni tampoco peligro de que, por no iniciar la actividad en un plazo determinado e improrrogable, se perdiera el derecho a la deducción.

Para el Tribunal Supremo, la estricta dicción de la Ley de 1985, según la cual «no serán deducibles» las cuotas soportadas antes de la presentación de la declaración previa, debe entenderse en el sentido de que tales cuotas no serán deducibles antes del inicio de la actividad, sin prejuzgar la posibilidad de su deducción posterior. Con ello, el Tribunal Supremo acepta la postura avanzada por DE LA PEÑA VELASCO en 1989, pues dicho autor afirmó que la negación del derecho a deducir prevista por el artículo 46 de la Ley 30/1985 «se limita exclusivamente a la deducción que el empresario o profesional podría practicar con anterioridad al momento de inicio de sus actividades, no afectando en cambio dicha exclusión al derecho a deducir tales cantidades una vez que el empresario o profesional ha comenzado a desarrollar sus actividades».

No obstante, la utilización de este procedimiento (heredero directo del único existente con anterioridad a la Ley 13/1996) estaba condicionada al cumplimiento de determinados requisitos formales, cuya inobservancia había determinado, antes de la Ley 13/1996 y de acuerdo con la doctrina de la DGT, a la que ya hemos hecho referencia, la pérdida absoluta del derecho a deducir estas cuotas (pues en aquel momento era éste el único procedimiento válido para deducir las mismas) y después de dicha Ley, la imposibilidad de utilizar este procedimiento especial y la necesidad de acudir al general, con los problemas que éste planteaba y que ya han sido señalados.

Estos requisitos formales especiales se concretan en lo siguiente:

- La necesidad de presentar una declaración previa al momento en que se soportan o satisfacen las cuotas: con anterioridad a la Ley 13/1996, y dadas las graves consecuencias atribuidas por la DGT a la inobservancia de este requisito (la pérdida absoluta del derecho a deducir, como hemos señalado), la propia DGT interpretó muy flexiblemente esta exigencia, admitiendo cualquier declaración a estos efectos. Así, la Resolución de 30 de septiembre de 1994 señalaba que «el requisito de comunicar a la Administración el futuro inicio de la actividad, al que se vinculan consecuencias tan drásticas como la deducibilidad de las cuotas soportadas, se ve perfectamente cumplido con la presentación de declaraciones-liquidaciones». Sin embargo, tras la Ley 13/1996, y dado que las consecuencias del incumplimiento se suavizaron (pues existía la posibilidad de acudir al procedimiento general) el Reglamento del Impuesto exigió con mayor rigor el cumplimiento del citado requisito, estableciendo el artículo 27, apartado 3 del Reglamento citado (en redacción dada por el Real Decreto 703/1997, de 16 de mayo, publicado en el BOE de 31 de mayo), lo siguiente:

«La declaración previa al inicio de las actividades a que se refiere el número 1.º del apartado cinco del artículo 111 de la Ley del Impuesto será exclusivamente la declaración censal comprendida en la letra b) del apartado 4 del artículo 9 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.»

A la vista del precepto, parece que sólo podía utilizarse el procedimiento especial de deducción cuando se hubiera presentado, antes de soportar las cuotas correspondientes, el modelo 036 con la casilla correspondiente a la declaración previa al comienzo de las operaciones convenientemente señalada.

- El transcurso de un plazo máximo de un año entre el momento de presentación de la declaración anteriormente citada y el de inicio de la actividad empresarial o profesional. Ello se exigía con el fin de evitar situaciones especulativas y «economías de opción», en palabras contenidas en la propia Exposición de Motivos de la Ley 37/1992. No obstante, se admi-

tía la posibilidad de prorrogar el mencionado plazo «cuando la naturaleza de las actividades a desarrollar en el futuro o las circunstancias concurrentes en la puesta en marcha de la actividad lo justifiquen». A estos efectos, el citado artículo 28 del Reglamento del Impuesto establecía, en su apartado 2, número 4.º, que la solicitud de prórroga debía formularse por el empresario o profesional «al menos dos meses antes del vencimiento del plazo de un año establecido».

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos indicados determinaba, de acuerdo con el propio artículo 111 de la Ley 37/1992, la imposibilidad de deducción de las cuotas «hasta el inicio efectivo de las actividades, quedando obligado el sujeto pasivo a rectificar las deducciones que, en su caso, hubiera efectuado». De esta manera, la propia Ley especificaba las consecuencias del incumplimiento de los requisitos formales por ella exigidos para la aplicación del procedimiento especial: la imposibilidad de aplicación de dicho procedimiento (con rectificación, en su caso, de las deducciones practicadas) y el obligado recurso al procedimiento general, con todas las limitaciones del mismo.

No obstante, la DGT señaló que debía entenderse «que, si la entidad vuelve a iniciar el procedimiento mediante la presentación de una nueva declaración previa al inicio, las cuotas soportadas desde esta nueva declaración serán deducibles mediante el cumplimiento del resto de los requisitos establecidos por el artículo 111 de la Ley», atribuyéndose a la solicitud extemporánea de prórroga y a la presentación de declaraciones-liquidaciones del impuesto los mismos efectos que a la presentación de una declaración previa al inicio de las actividades. Otro ejemplo de flexibilidad administrativa se encuentra en la Resolución de la DGT de 19 de septiembre de 1994, en la que se analiza el caso de una empresa que había soportado cuotas antes del comienzo de la actividad y que también antes de dicho comienzo fue absorbida por otra, admitiéndose la posibilidad de que tales cuotas fueran deducidas por la absorbente.

Hay que señalar que la nueva regulación introducida en esta materia por la Ley 13/1996 produjo sus efectos con alcance retroactivo. Así, la disposición transitoria segunda de la Ley 13/1996 estableció que:

«El procedimiento de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales, que se hubiese iniciado antes de la entrada en vigor de la presente Ley, se adecuará a lo establecido en la misma.

Lo previsto en esta disposición transitoria se aplicará exclusivamente a las cuotas soportadas durante los cinco años anteriores a la entrada en vigor de la presente Ley».

Por otra parte, la Agencia Estatal de Administración Tributaria aclaró diversos puntos en relación con la interpretación de esta disposición transitoria, a saber (preguntas números 1.429 a 1.433 del programa INFORMA):

- Cabe proceder a la deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad y durante el período transitorio, siempre que se cumplan los requisitos del procedimiento general y aunque hubiera existido acto administrativo firme amparado en la legislación anterior por el que se negara la deducción de dichas cuotas. Ello no significa, a nuestro entender, que dicho acto administrativo haya devenido ilegal sobrevenidamente y pueda ser revisado: por el contrario, el acto administrativo y su firmeza se mantiene y lo único que ocurre es que el legislador permite ahora proceder a la deducción.
- Esta posibilidad existe incluso para aquellos empresarios que hubieran cesado en sus actividades antes de 1 de enero de 1997. Así, un empresario que soportó cuotas en diciembre de 1993 que no pudo deducir por incumplimiento de los requisitos formales, que comenzó la actividad en 1994 y cesó en diciembre de 1996, podía ahora, durante 1997 (dentro, por tanto, del plazo de caducidad de cinco años), pedir la devolución de dichas cuotas, aun cuando en el momento de la solicitud no tuviera la condición de empresario. En cuanto al porcentaje de prorrata aplicable a estos efectos, la contestación no lo aclara, pero entendemos que debe ser el que resulte teniendo en cuenta las operaciones efectuadas durante los años de ejercicio de la actividad.
- Finalmente, el plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas durante el período transitorio es el ordinario de cinco años, de manera que las cuotas soportadas en febrero de 1992 sólo pueden ser deducidas en la declaración-liquidación del primer trimestre de 1997.

d) Cuotas soportadas por la adquisición de terrenos.

Por lo que se refiere a las cuotas soportadas antes del comienzo de la actividad por la adquisición de terrenos, sólo se permitía su deducción una vez comenzada la actividad. No obstante, existía una clara diferencia según que el empresario o profesional que hubiera soportado las cuotas se hubiera acogido al procedimiento general o al especial.

En el primer caso, el plazo de caducidad de cinco años para ejercitar el derecho de deducción a que se refería el artículo 100, antes de su modificación por la Ley 55/1999, que lo redujo a cuatro años se computaba desde el momento en que se soportaron las cuotas, de manera que si la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad no se iniciaba en el citado plazo, ello determinaba la pérdida del derecho a deducir. En el segundo caso, en cambio, el artículo 111 especificaba que «se entenderá que el derecho a la deducción nace en el momento en que se inicien las actividades indicadas», con lo cual el plazo de cinco años entonces vigente para ejercitar el derecho a la deducción se computaba, no desde que se soportaron las cuotas, sino desde que comenzaba la realización habitual de las operaciones activas propias de la actividad.

Esta limitación establecida para la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la actividad y correspondientes a la adquisición de terrenos podía encontrar su amparo, al menos parcial, en el artículo 18, apartado 2 de la Sexta Directiva, el cual establece que los

Estados miembros de la Comunidad Europea pueden obligar a los sujetos pasivos que efectúen con carácter ocasional entregas de edificios o de terrenos edificables a no ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas hasta el momento en que se efectúe dicha entrega. Hay que señalar, por último, que la DGT había interpretado de forma estricta este supuesto, indicando que las limitaciones señaladas para los terrenos no son aplicables cuando se trata de cuotas soportadas por la realización de obras de urbanización, de plantación de árboles o de regadío (Resolución de 6 de agosto de 1998, entre otras).

e) Otros aspectos.

Para terminar con este somero análisis de la normativa anterior a la Ley 14/2000 sólo quedan por señalar dos puntos. En primer lugar, que la recuperación de las cuotas del IVA soportadas con anterioridad al comienzo de la actividad podía hacerse efectiva por vía de devolución, con arreglo a las normas generales contenidas en el artículo 115 de la Ley 37/1992. La necesidad de recurrir al mecanismo de las devoluciones en el caso de que se deseara recuperar el impuesto antes de iniciar las operaciones activas de entregas de bienes y prestaciones de servicios es evidente, pues, como ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 6 de noviembre de 1998 (recurso núm. 344/1993, en el que resultó de aplicación la normativa contenida en la Ley 30/1985) «obviamente, como por definición estas empresas en período de instalación, montaje o puesta en marcha no suelen realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios, es decir, no devengan IVA, el derecho a la deducción carece de minuendo y por ello de efecto». Además, la DGT aclaró que en estos casos la devolución sólo podía solicitarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de cada año y que en ningún caso podía solicitarse la devolución al término de cada período de liquidación (Resolución de 2 de septiembre de 1986, publicada en el BOE de 17 de septiembre).

En segundo término, que las deducciones practicadas, tanto con arreglo al procedimiento especial como con arreglo al procedimiento general se consideraban provisionales y habían de ser objeto de regularización conforme a un sistema de gran complejidad en la Ley 30/1985 y que fue objeto de considerable simplificación en la Ley 37/1992 (arts. 112 y 113 de la misma).

1.2. La doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con esta cuestión.

La importancia de la doctrina elaborada por el TJCE en relación con el IVA difícilmente puede ser exagerada, si se tiene en cuenta que el IVA es, como acertadamente se ha dicho, el tributo comunitario por excelencia y que al TJCE corresponde, no la interpretación exclusiva de las normas del derecho comunitario (pues la competencia en esta materia se reparte entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el TJCE) pero sí garantizar la interpretación uniforme, en todos los Estados miembros, de la normativa comunitaria. Las sentencias del TJCE, en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA,

«no se limitan a obligar a los Estados partes de los Tratados para que las lleven a efecto, sino que tienen directa fuerza ejecutoria por sí mismas en todo el territorio de las Comunidades, sin necesidad de intermediación estatal o de simple exequatur»².

No pretendemos aquí un análisis exhaustivo de la doctrina elaborada por el TJCE en relación con la deducción de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas, pues ello excedería del objetivo de este trabajo. No obstante, sí resulta necesario examinar los criterios fundamentales establecidos por dicho Tribunal en relación con la deducción de las cuotas del IVA soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, pues ello nos permitirá comprender el alcance de las modificaciones introducidas por la Ley 14/2000.

El TJCE se ha ocupado de esta materia fundamentalmente en tres Sentencias: la de 14 de febrero de 1985 (asunto C-268/83, «Rompelman»); la de 29 de febrero de 1996 (asunto 110/94, «Inzo») y la de 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, «Gabalfrisa»). Esta última básicamente reitera argumentos contenidos en las otras dos, pero reviste especial importancia, dado que es la que específicamente se refiere a la normativa española sobre la materia (declarándola en parte incompatible con la normativa comunitaria) y que constituye la causa directa de la modificación introducida en la Ley 37/1992 por la Ley 14/2000.

Los criterios fundamentales elaborados por el TJCE pueden sistematizarse en los puntos siguientes:

- a) El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas o satisfechas tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA soportado en el marco de todas sus actividades económicas. Dicho derecho forma parte esencial del mecanismo del IVA y, «en principio», no puede limitarse, de manera que el mismo ha de poder ejercitarse inmediatamente una vez soportadas las cuotas pues, si transcurre un período de tiempo entre el momento en que se soporta el IVA por la adquisición de un bien o servicio y el momento en que puede ejercitarse el derecho a la deducción, se produciría una carga financiera contraria al principio de neutralidad del impuesto.

A la vista de lo anterior, el TJCE considera que los procedimientos, general y especial, establecidos en el artículo 111 de la Ley 37/1992 para la deducción de las cuotas del IVA soportadas con anterioridad al inicio de las actividades no se ajustan al derecho comunitario. El general, porque sólo permite ejercitar el derecho a la deducción una vez que comienza de forma efectiva la realización de las operaciones activas (entregas de bienes y prestaciones de servicios), perdiéndose definitivamente el derecho si dicho comienzo no tiene lugar en el plazo de caducidad establecido en el artículo 100 de la Ley 37/1992. El especial, porque exige el cumplimiento de determinados requisitos formales (declaración previa y respeto del plazo de un año entre la presentación de dicha declaración y el inicio efectivo de las

² Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, «Las competencias y el funcionamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Estudio analítico de los recursos», en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, I, Cívitas, Madrid, 1986, pág. 656.

operaciones gravadas) cuya inobservancia se traduce en la necesidad de acudir al procedimiento general y, por lo tanto, en el retraso sistemático del ejercicio del derecho a deducir hasta el momento del inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas. En este sentido, el TJCE señala literalmente que la falta de presentación de la declaración previa «no autoriza en absoluto a los Estados miembros, en caso de que no se presente esa declaración, a retrasar el ejercicio del derecho a deducir hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas o a privar del ejercicio de este derecho al sujeto pasivo».

- b) El inicio de la actividad empresarial o profesional («actividad económica», en la terminología de la Sexta Directiva) tiene lugar cuando se realizan «los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa». Es decir, los actos preparatorios de adquisición de bienes o servicios necesarios para la explotación económica ya constituyen actividad empresarial, aun cuando no se haya iniciado la realización de las operaciones activas (*output*) consistentes en las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Ello supone que tampoco resulta conforme con la Sexta Directiva el apartado tres del artículo 111 de la Ley 37/1992, anteriormente reproducido, por cuanto exige, para que la actividad se tenga por iniciada, que haya comenzado y de forma habitual la realización de las operaciones activas propias de la explotación económica. De todo ello se deduce que, para el TJCE, no pueden existir «cuotas del IVA soportadas con anterioridad al inicio de la actividad», porque las operaciones de adquisición de bienes y servicios por las que se soportaron tales cuotas ya constituyen, en sí, «actividad económica». Lo que sí pueden existir son «cuotas del IVA soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios propias de la actividad». El legislador español, como veremos, ha tenido muy en cuenta estas precisiones.

- c) La persona o entidad que, de buena fe, manifiesta a la Administración tributaria su intención de comenzar una actividad empresarial o profesional y realiza los primeros gastos de inversión al efecto «debe ser considerado como sujeto pasivo» y tendrá derecho a la deducción inmediata del IVA soportado «por los gastos efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción». El hecho de que posteriormente se abandone la explotación y no se llegue a efectuar ninguna entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el IVA no permite retirar *a posteriori* el carácter de sujeto pasivo inicialmente reconocido a la persona o entidad en cuestión ni permite a la Administración tributaria proceder a la regularización de las deducciones practicadas, aun cuando no se hayan llegado a efectuar operaciones gravadas por el tributo. Lo único que se permite a la Administración tributaria es exigir que la intención declarada de iniciar actividades económicas se vea confirmada por elementos objetivos.

De todos los criterios aportados por el TJCE en relación con esta materia, es éste el que a nuestro juicio resulta más discutible. No es éste el lugar más adecuado para proceder a un examen en profundidad del mismo, pero sí podemos hacer algunas observaciones. En primer término, que la expresión «sujeto pasivo» utilizada en la Directiva y por el TJCE debe entenderse, no en el sentido del sujeto pasivo regulado en los artículos 84 y siguientes de

la Ley 37/1992, sino más bien en el sentido de «empresario o profesional» (pues el sujeto pasivo en sentido técnico se denomina en la Directiva «deudor del impuesto»: artículo 21 de la norma comunitaria).

No obstante, el mayor problema que plantea este criterio no es de carácter terminológico, sino sustantivo pues, en definitiva, el TJCE llega a admitir la deducción de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados inicialmente a la realización de operaciones gravadas pero que finalmente no se emplean en la realización de ninguna operación sujeta al impuesto. De esta manera, se contraviene, de forma flagrante, a nuestro juicio, el principio, básico en el funcionamiento del IVA y recogido en el artículo 17, apartado 2 de la Sexta Directiva (art. 94, apartado uno de la Ley 37/1992) según el cual el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios sólo puede deducirse «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas».

Así, en la sentencia «Inzo» (primera en la que se recoge este criterio) se plantea el caso de una empresa que encargó un estudio de rentabilidad sobre la actividad que se proponía iniciar y por el que soportó el IVA correspondiente, IVA que fue deducido por la empresa en cuestión. El estudio de rentabilidad arrojó un resultado negativo y la empresa decidió abandonar la actividad antes de haber efectuado operación alguna. La Administración belga exigió la regularización de la deducción practicada; sin embargo, el TJCE confirmó la postura de la empresa de que no procedía regularización, de manera que la deducción quedaba definitivamente consolidada aun cuando no se hubiera efectuado operación alguna sujeta al impuesto.

De esta manera, el TJCE hace prevalecer lo que denomina «principio de confianza legítima» (esto es, la creencia de la empresa, en el momento de soportar las cuotas del IVA, de que tales cuotas eran deducibles) sobre la norma contenida en el artículo 17, apartado 2 de la Sexta Directiva, que en definitiva no hace sino consagrar un principio básico y esencial del IVA: a saber, que «sólo se deduce (el IVA soportado) en la medida en que se repercuta», salvo los particulares casos en que la normativa del tributo expresamente prevé otra cosa (así, las operaciones exentas o no sujetas que generan el derecho a la deducción del IVA soportado: artículo 94, apartado uno de la Ley 37/1992).

Hay que señalar que este criterio del TJCE resulta contradictorio con el contenido en otras sentencias del propio Tribunal. Así, la Sentencia de 6 de abril de 1995 (asunto C-4/1994, «BLP Group plc») declara que para originar el derecho a la deducción establecido en el artículo 17, apartado 2 de la Sexta Directiva, los bienes o servicios por cuya adquisición se soporte el IVA «deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto y que, a este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar». No obstante, el criterio contenido en la sentencia «Inzo» ha vuelto a reiterarse en Sentencias recientes, en concreto, las de 15 de enero de 1998 (asunto C-37/95, «Ghent Coal Terminal») y 8 de junio de 2000 (asunto C-396/98, «Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse GbR»).

Por último, resulta claro que este criterio del TJCE resultaba difícilmente compatible con la normativa española, por cuanto ésta exigía para la deducción de las cuotas del IVA soportadas antes del inicio de la actividad, bien que se hubieran comenzado la entregas

de bienes o prestaciones de servicios objeto de la misma (procedimiento general) o bien que no hubiera transcurrido un plazo de un año entre la presentación de la declaración previa y dicho comienzo de la realización efectiva de operaciones activas (procedimiento especial). Así, el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 27 de enero de 1999 y con relación a la normativa contenida en la Ley 30/1985 (la cual no establecía plazo alguno para el inicio de las operaciones activas) ha señalado que la no fijación de tal plazo no supone que las cuotas puedan deducirse aunque la actividad no se inicie nunca.

1.3. La Resolución 1/2000, de 11 de octubre, de la Dirección General de Tributos.

Ya hemos señalado anteriormente que la doctrina más autorizada ha puesto de relieve que las sentencias del TJCE no sólo obligan a los Estados miembros de la Comunidad Europea para que las lleven a efecto, sino que las mismas tienen directa fuerza ejecutoria por sí mismas. Ello motivó el planteamiento de diversas consultas a la Administración tributaria a raíz de la Sentencia de 21 de marzo de 2000, lo que determinó la publicación de la Resolución de la DGT de 11 de octubre de 2000 (BOE de 4 de noviembre de 2000) «con el fin de unificar los criterios aplicables al respecto y de dar una mayor difusión a los mismos», según se señala expresamente en la misma.

El contenido de dicha Resolución puede sistematizarse en los puntos siguientes:

a) Inaplicabilidad de ciertos preceptos de la Ley 37/1992.

Se declaran inaplicables las previsiones contenidas en los apartados uno, números 2.º y 3.º y tres del artículo 93 y en los apartados uno y cinco del artículo 111, ambos de la Ley 37/1992, en la medida en que condicionan el ejercicio del derecho a la deducción a la presentación de una declaración tributaria relativa al comienzo de la actividad y al inicio de las operaciones activas propias de dicha actividad en un determinado plazo.

b) Condición de empresario o profesional.

Se mantiene la exigencia contenida en el número 1.º del apartado uno del artículo 93 de la Ley 37/1992, de manera que sólo podrán hacer uso del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas quienes tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA. A estos efectos, se aclara que tiene condición de empresario o profesional quien realiza adquisiciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Basta, por lo tanto, la simple «intención» de efectuar operaciones activas de carácter empresarial para ser considerado empresario a efectos del IVA pero la Administración tributaria puede exigir, y el interesado estará obligado a aportar, los medios de prueba que, «de forma objetiva», confirmen dicha intención.

c) Medios de prueba de la condición de empresario o profesional.

En cuanto a los medios de prueba, la Resolución, sin ánimo exhaustivo (pues valen a estos efectos todos los medios de prueba admisibles en Derecho), menciona, siguiendo otra Sentencia del TJCE (la de 11 de julio de 1991, dictada en el asunto C-97/90, «Lennartz»), los siguientes:

- La naturaleza de los bienes o servicios adquiridos. Así, por ejemplo, la adquisición de una furgoneta o de otro vehículo que «por su configuración objetiva, no pueda destinarse a otra finalidad que el transporte de mercancías» (a los que se refiere el artículo 65, apartado 1, número 1.º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales) puede ser considerada claramente como un *input* empresarial, lo que no puede afirmarse cuando lo que se adquiere es un vehículo automóvil de turismo.
- El período transcurrido entre la adquisición de los bienes o servicios y su utilización en la explotación económica. Así, si una persona física, licenciada en Derecho, adquiere diversos volúmenes sobre materias jurídicas y quince días después comienza la prestación de servicios de abogacía, parece claro que los volúmenes adquiridos lo fueron con la finalidad de afectarlos a una explotación económica. En cambio, si afecta a dicha explotación los libros que adquirió tres años antes y que venían exigidos por las asignaturas propias del tercer curso de la licenciatura de Derecho, no podrá razonablemente afirmar que la adquisición se efectuó con la intención de afectar los libros en cuestión a una explotación económica.

Parece oportuno observar que este criterio exige, para su aplicación, que se haya iniciado la realización de operaciones activas por parte del empresario o profesional. No obstante, la diferencia con la situación anterior a la sentencia «Gabalfrisa» es clara: en este caso, no se trata de un requisito para la deducción, sino de un simple medio de prueba de la intención de efectuar una actividad empresarial. Además, tampoco se exige en este caso que se haya iniciado «de forma habitual» la realización de tales operaciones activas.

- El cumplimiento de los requisitos administrativos y contables exigidos a los empresarios y profesionales por la normativa reguladora del impuesto. Así, la presentación de la declaración previa al comienzo de la actividad deja de ser un requisito para la deducción de las cuotas y se convierte en un medio de prueba de la intención de desarrollar una actividad económica. De esta forma, la falta de presentación de esta declaración no impide ni determina ningún retraso en el ejercicio del derecho a la deducción, sin perjuicio de que pueda ser considerada como infracción simple, de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria.

Igualmente, la anotación de las adquisiciones efectuadas en los Libros Registro previstos en la normativa reguladora del IVA debe ser considerada como prueba a estos efectos.

d) Postura de la Administración.

La aportación por el interesado de cualquiera de los medios de prueba anteriores o de otros que pudieran resultar relevantes a estos efectos no impide a la Administración tributaria probar que la declaración de la intención de iniciar actividades empresariales o profesionales ha sido hecha de

mala fe por el interesado. Ahora bien, en este punto hay que tener presente que, a la vista de las sentencias del TJCE anteriormente citadas, una vez aportados por el interesado los medios de prueba que de forma objetiva confirman su intención de destinar los bienes a una actividad económica, la Administración tributaria sólo podrá proceder a la regularización de las deducciones practicadas si prueba la existencia de un ánimo fraudulento por parte del mismo, es decir, cuando de forma consciente y voluntaria se ha aparentado una intención empresarial, siendo así que en ningún momento dicha intención se corresponde con el ánimo real del sujeto.

A la vista de lo anterior, parece que el hecho de que no se lleguen a efectuar en ningún momento operaciones activas (por ejemplo, porque la explotación no se considere viable, como ocurría en el caso de la sentencia «Inzo») no permite a la Administración, por tal hecho, regularizar las deducciones practicadas. Ello sólo será posible si la persona o entidad ha actuado de mala fe, pues en tal caso no puede invocarse el principio de «confianza legítima» mencionado por el Tribunal.

e) Afectación directa a la actividad.

Se mantiene la vigencia del apartado dos del artículo 111 de la Ley 37/1992, el cual dispone que:

«En ningún caso podrán ser deducidas las cuotas soportadas por la importación o adquisición de bienes o servicios no destinados a ser utilizados en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos o bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.»

Igualmente, se mantiene el carácter provisional de las deducciones practicadas, las cuales deberán regularizarse, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 112 y 113 de la Ley 37/1992.

f) Cuotas soportadas por la adquisición de terrenos.

En cuanto a las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos, se considera que las mismas se podrán deducir de inmediato, sin necesidad de esperar a que se inicie la realización de las operaciones activas, lo que se exigía tanto en el procedimiento general como en el especial regulados en el artículo 111 de la Ley. A nuestro entender, la Resolución en este punto ha llegado a conclusiones no necesariamente derivadas de la sentencia, pues el diferimiento temporal de la deducción se podría haber mantenido, siquiera parcialmente, al amparo del artículo 18, apartado 2 de la Sexta Directiva, al que ya hemos hecho referencia con anterioridad.

Finalmente, hay que señalar que estos nuevos criterios administrativos, respetuosos con la sentencia del TJCE, no sólo se han reflejado en la Resolución de la DGT que comentamos, sino que han sido incorporados al programa INFORMA de asistencia al contribuyente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

1.4. La Ley 14/2000, de 29 de diciembre.

La Resolución 1/2000, de 11 de octubre, tenía por objeto únicamente aclarar, con carácter transitorio y en tanto no fuera modificada la Ley 37/1992, la situación originada por la sentencia «Galbalfrisa». Es obvio que resultaba ineludible introducir en dicho texto legal una redacción conforme con los criterios sentados por el TJCE y éste ha sido precisamente el objetivo fundamental de la Ley 14/2000, en lo que se refiere al IVA.

Es justo señalar, antes de entrar en el examen de esta materia, que la doctrina había venido criticando la regulación de esta materia contenida en la Ley 37/1992, poniendo de manifiesto su dudosa compatibilidad con la normativa comunitaria. Así, Salvador RAMÍREZ ha señalado que «en relación con el requisito formal de someter la deducibilidad de dichas cuotas a la presentación previa de una declaración o de permitir la misma sólo a partir del momento en que se presenten ciertas declaraciones, en nuestra opinión, no existe en la Sexta Directiva ninguna previsión que permita limitar dichos derechos»³.

Las novedades introducidas al efecto afectan a varios preceptos que pasamos a examinar a continuación.

Artículo 5, apartado dos.

En este apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992 se define el concepto de «actividades empresariales o profesionales» a efectos del IVA. La novedad consiste en que se añade un tercer párrafo del siguiente tenor:

«A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Este precepto es plenamente coherente con los criterios del TJCE a que hemos hecho referencia en el apartado 1.2 anterior. En este punto, pueden efectuarse las observaciones siguientes:

³ Salvador RAMÍREZ. *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA*, Aranzadi, 1997, pág. 188. En el mismo sentido se han pronunciado otros autores: así, ZURDO RUIZ-AYÚCAR, FALCÓN Y TELLA o ARIAS VELASCO.

- a) La mención a que «quienes realicen tales adquisiciones tendrán la condición de empresarios» no parece en puridad necesaria, pues tales adquisiciones constituyen ya actividad económica y el apartado uno, letra a) del propio artículo 5 ya califica como empresarios o profesionales a quienes realicen actividades de tal índole.
- b) En coherencia con el nuevo precepto, se suprime el contenido en el apartado tres del artículo 111, que ya hemos reproducido con anterioridad: la actividad empresarial o profesional comienza con los actos preparatorios de adquisición de bienes o servicios destinados a la misma y no puede identificarse dicho comienzo con el de la realización habitual de las operaciones activas propias de la actividad en cuestión.
- c) La consideración de los actos preparatorios como constitutivos de la actividad empresarial o profesional afecta a todas las modalidades de «empresario o profesional» conocidas por el IVA, excepto a aquellos que de forma ocasional realizan entregas intracomunitarias exentas de medios de transporte nuevos [art. 5, apartado uno, letra e) de la Ley 37/1992]. Ello es lógico, pues en estos casos la condición de empresario sólo se adquiere y la actividad empresarial sólo se inicia cuando se efectúa la entrega del medio de transporte en cuestión.
- d) El precepto, siguiendo el tenor literal de la sentencia «Gabalfrisa», exige que la «intención de empresarialidad» resulte «confirmada por elementos objetivos». La Ley no concreta cuáles son esos elementos objetivos, pero a estos efectos entendemos que continúan siendo plenamente de aplicación los criterios expuestos en la Resolución 1/2000 de la DGT. No obstante, quizá sería oportuno que reglamentariamente se diera mayor concreción a esta cuestión, en aras de una mayor seguridad jurídica y de la misma manera que en determinados preceptos del Reglamento del Impuesto (así, por ejemplo, los arts. 2 y 13) se especifican los medios de prueba a través de los cuales se puede acreditar la concurrencia de circunstancias concretas de las que depende la correcta aplicación del tributo.

Artículo 93.

En este precepto se regulan los requisitos subjetivos del derecho a la deducción. Las novedades introducidas en el mismo pueden sistematizarse de la forma siguiente:

- a) Se suprime la exigencia de que se haya presentado la declaración de comienzo de la actividad como requisito para ejercitar dicho derecho. No obstante, se mantienen, como requisitos de carácter general, los demás contenidos en el precepto, a saber:
- Que se trate de un sujeto pasivo del impuesto.
 - Que tenga la condición de empresario o profesional.
 - Que se haya iniciado la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional.

Por lo tanto, la falta de presentación de la declaración de comienzo de la actividad podrá ser considerada como constitutiva de infracción tributaria simple, pero nunca como determinante de la imposibilidad de deducir las cuotas del IVA soportadas o del retraso del ejercicio de dicho derecho hasta el momento en que se presente la declaración en cuestión. Esto, además, resulta aplicable, no sólo a la deducción de las cuotas del IVA soportadas con anterioridad al comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad, sino a cualesquiera deducciones del IVA soportado. Por esta razón, se suprime el anterior párrafo segundo del apartado tres del artículo 93, que preveía, en relación con las cuotas del IVA soportadas después de iniciar la realización de las operaciones activas y antes de presentar la declaración de comienzo de la actividad, el retraso del ejercicio del derecho a la deducción al momento en que se hubiera presentado dicha declaración.

- b) No obstante lo anterior, se sigue admitiendo la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad, que se remite a la regulación específica contenida en los artículos 111, 112 y 113 de la Ley 37/1992. De esta manera, sigue contemplándose en nuestro Derecho la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las operaciones activas como una excepción a los principios generales que regulan esta materia y ello, no sólo porque se incumple el requisito del inicio de tales operaciones, sino además porque es éste un supuesto en que la deducción no se ejercita por un sujeto pasivo del tributo.

En este punto, hay que recordar que el Tribunal Económico Administrativo Central ha señalado, en su Resolución de 9 de julio de 1997, que al no existir actividad, en el sentido de operaciones activas, no puede hablarse de la existencia de un sujeto pasivo del impuesto y no puede procederse a la deducción del IVA soportado con arreglo a las normas generales. Por otra parte, el hecho de que el legislador haya optado por seguir configurando esta modalidad de deducción como excepción a los principios generales es perfectamente admisible y no supone contradicción alguna de los criterios sentados por el TJCE que en la nueva regulación, a nuestro juicio, son plenamente respetados.

- c) Por último, se traslada al apartado cuatro del artículo 93 el precepto anteriormente contenido en el apartado dos del artículo 111, de acuerdo con el cual no cabe deducción del IVA soportado por «las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales», aun cuando ulteriormente se afecten a tales actividades. Se trata, como ya hemos apuntado en alguna otra ocasión, de una simple consecuencia del principio general contenido en el apartado uno del artículo 95 de la Ley 37/1992, según el cual no son deducibles las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios que no se afecten «directamente» a la actividad. Además, hay que señalar que el propio TJCE, en su Sentencia ya citada de 11 de julio de 1991 (asunto C-97/1990, «Lennartz») ha afirmado este criterio, señalando que si una persona adquiere un bien o servicio en calidad de consumidor final, esto es, actuando como particular y no como empresario o profesional, no nace a su favor derecho alguno a deducir el IVA soportado por dicha adquisición, ni tampoco nacerá dicho derecho en el caso de que con posterioridad decida afectar los bienes o servicios inicialmente destinados a su consumo privado, a una actividad empresarial o profesional.

Artículo 105, apartado tres.

El contenido de este precepto después de la Ley 14/2000 viene a ser el mismo que antes de ella, pues las precisiones que se han introducido son más de carácter terminológico que realmente sustantivas. En efecto, en este apartado del artículo 105 se determina el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable durante el año en que se inicia la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios propias de la actividad.

En los supuestos «normales», el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable durante el año es el que resultó definitivo en el año anterior, a la vista de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se efectuaron en dicho año anterior. Sin embargo, en el supuesto que aquí contemplamos no resulta posible recurrir a dicho método, dado que en el año anterior no se efectuaron entregas de bienes ni prestaciones de servicios. En cualquier caso, hay que insistir en que este porcentaje es provisional, de manera que en la última declaración-liquidación del año se regularizarán las deducciones practicadas durante el mismo, aplicando el porcentaje de deducción definitivo que proceda a la vista de las operaciones efectuadas durante el año.

A la vista de lo anterior, el apartado tres del artículo 105 de la Ley 37/1992 ofrece dos alternativas:

- Si se ha propuesto expresamente por el interesado un porcentaje de deducción a la Administración, se aplicará dicho porcentaje, salvo cuando la Administración haya fijado otro atendiendo a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales. Así, si la actividad proyectada consiste en la realización tanto de primeras como de segundas entregas de edificaciones, parece lógico pensar que el porcentaje provisionalmente fijado será inferior al 100 por 100, dado que en la actividad se efectuarán tanto operaciones que generan el derecho a deducir el IVA soportado como otras operaciones que no generan dicho derecho.
- Si no se ha propuesto expresamente por el interesado a la Administración un porcentaje provisional de deducción, dicho porcentaje provisional «se fijará de forma análoga» a lo que hemos señalado en el anterior guión. A nuestro entender, esto debe entenderse en el sentido de que el interesado fijará el porcentaje provisional, sin perjuicio de que la Administración, motivadamente, lo modifique.

En definitiva, la novedad introducida en el precepto consiste en que se ha suprimido la expresión «primer año del ejercicio de las actividades empresariales o profesionales», la cual se ha sustituido por la de «año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad», y ello de acuerdo con los nuevos conceptos que en relación con el comienzo de la actividad empresarial o profesional se han introducido en el artículo 5, apartado dos, ya examinado.

Artículo 111.

Éste es el precepto clave en relación con la deducción de las cuotas del IVA soportadas con anterioridad al inicio de las operaciones activas propias de la actividad. Los puntos fundamentales que merecen ser comentados son los siguientes:

- a) La expresión «cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la actividad empresarial o profesional» desaparece y es sustituida por la de «cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad». Ello se debe a los criterios mantenidos por el TJCE en relación con el concepto de actividad económica, ya expuestos y recogidos en la nueva redacción del artículo 5, apartado dos de la Ley 37/1992. Únicamente hay que señalar que el artículo 20, apartado dos, párrafo segundo de la Ley 37/1992 (relativo a la renuncia a la exención del IVA aplicable a las operaciones inmobiliarias) debería también modificarse, pues en él sigue aludiéndose a las «cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales».
- b) Desaparece la dualidad de procedimientos, general y especial, que se establecían en la redacción anterior del precepto, en relación con la deducción de estas cuotas. Asimismo, desaparece la mención a cualquier declaración previa al comienzo de la actividad y la exigencia de que las operaciones activas se inicien en un plazo determinado. Lo único que se exige es que la persona o entidad que practique estas deducciones haya adquirido «la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades» empresariales o profesionales, reproduciéndose así, prácticamente de forma literal, los términos de la sentencia «Gabalfrisa».
- c) En cuanto al porcentaje de deducción aplicable, será el propuesto por el interesado a la Administración, salvo que ésta, atendiendo las características de la actividad, fije uno diferente. En la redacción anterior del artículo 111, se especificaba que esa propuesta de porcentaje provisional se efectuaba en la propia declaración previa al inicio de la actividad. La redacción actual omite cualquier referencia a esa declaración previa, pero entendemos que la forma natural de proponer el porcentaje provisional de deducción es la presentación de la oportuna declaración censal, pues tales declaraciones son el instrumento mediante el cual los empresarios ponen en conocimiento de la Administración tributaria sus opciones, propuestas y renunciaciones en los casos admitidos por la normativa fiscal.

A ello hay que añadir que la propia Sexta Directiva comunitaria, en su artículo 22, apartado 1, establece la obligación de los sujetos pasivos de «declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos». El TJCE, en la sentencia «Gabalfrisa» recuerda expresamente esta obligación, pero matiza las consecuencias de su incumplimiento, señalando que la Directiva «no autoriza en absoluto a los Estados miembros, en caso de que no se presente dicha declaración, a retrasar el ejercicio del derecho a deducir hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas o a privar del ejercicio de este derecho al sujeto pasivo». De esta forma, pueden darse dos situaciones, a nuestro entender:

- Que el empresario o profesional haya presentado la declaración censal. A este respecto, hay que recordar que la presentación de tal declaración no sólo es obligatoria (art. 22, apartado 1 de la Sexta Directiva y artículo 164, apartado uno, número 1.º de la Ley 37/1992) sino que además es uno de los elementos que permiten «confirmar, de manera objetiva» la intención de desarrollar una actividad empresarial o profesional (Resolución 1/2000, anteriormente comentada). En este caso, no se plantea ningún problema y la situación será en todo semejante a la existente antes de la Ley 14/2000: el porcentaje provisional será el propuesto, salvo que la Administración fije otro diferente de forma motivada.
- Que el empresario o profesional no haya presentado la declaración censal. En este caso, su conducta será constitutiva de infracción tributaria simple, pero no por ello queda limitado su derecho a deducir el IVA soportado ni puede retrasarse el ejercicio de dicho derecho. La cuestión consiste en determinar cuál será en este caso el porcentaje provisional de deducción aplicable.

A nuestro entender, no cabe más solución que la de considerar que el porcentaje se determinará por el propio contribuyente, sin perjuicio de que la Administración, motivadamente, lo modifique. Ello no significa que el empresario o profesional pueda arbitrariamente fijar el porcentaje que más le convenga (que será, sin duda, el del 100%), sino que tal fijación habrá de hacerla teniendo en cuenta las características de la actividad que se pretende desarrollar. Así, si se trata de un psicólogo que va a desarrollar tanto actividades de prevención y tratamiento de enfermedades que afectan a pacientes concretos como actividades de emisión de informes genéricos relativos a escuelas o centros de trabajo, no podrá éste pretender razonablemente que el porcentaje de deducción provisional ha de ser el del 100 por 100, dado que las primeras actividades citadas están exentas del IVA y no generan el derecho a deducir las cuotas soportadas por tal tributo.

- d) Las cuotas deducidas provisionalmente deberán ser objeto de regularización aplicando el porcentaje de deducción que globalmente corresponda a los cuatro primeros años en que se hayan efectuado operaciones activas de entregas de bienes y prestaciones de servicios. El procedimiento de regularización, regulado en los artículos 112 y 113 de la Ley 37/1992 responde a los mismos criterios que en la normativa anterior a 1 de enero de 2001. No obstante, en los casos de fijación abusiva por el propio empresario o profesional del porcentaje provisional de deducción, más que regularización de cuotas deducidas, lo que procede es una auténtica rectificación de cuotas improcedentemente deducidas (art. 114 de la Ley 37/1992). Hay que señalar que esta posibilidad de fijación abusiva de las deducciones provisionales (y la consiguiente rectificación, en su caso) no se planteaba en la normativa anterior a 1 de enero de 2001, pues en dicha regulación las únicas deducciones provisionales posibles eran las fijadas o las admitidas por la Administración, lo que excluía la posibilidad de determinación autónoma de las mismas por parte del empresario o profesional.

- e) Por lo demás, la regulación contenida en el artículo 111 sigue siendo básicamente la misma que con anterioridad. Así, se mantienen los preceptos relativos a que la recuperación del impuesto en estos casos podrá hacerse efectiva por la vía de la devolución regulada en el artículo 115 de la Ley del Impuesto; se conservan los criterios para el cómputo de los cuatro primeros años de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios propias de la actividad (anteriormente se hablaba de los «cuatro primeros años del ejercicio de la actividad») y se respetan prácticamente en sus mismos términos las particularidades establecidas para el caso de los regímenes especiales del impuesto, señalándose además, como se hacía en la normativa anterior, que el mecanismo previsto en los artículos 111 y siguientes es también aplicable a los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales que constituyen un sector diferenciado de la actividad respecto del que ya se venía desarrollando con anterioridad.

Artículos 112 y 113.

En estos preceptos se contempla la regularización de la deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios objeto de la actividad, pues tal deducción, como hemos visto anteriormente, tiene carácter provisional. Las novedades aportadas por la Ley 14/2000 pueden sistematizarse de la siguiente forma:

a) Precisiones terminológicas.

Como en otros preceptos ya analizados, se sustituye la expresión «cuotas soportadas antes del comienzo de la actividad empresarial o profesional» por la de «cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad». No obstante, resulta criticable que el legislador no haya aprovechado esta oportunidad para modificar los defectuosos términos en que se expresaba (y se sigue expresando) el epígrafe que da título al artículo 113, pues en este precepto se habla de «regularización de cuotas» y no, como sería lo apropiado, de «regularización de deducciones de cuotas».

b) Cómputo de las subvenciones.

Se aclara que para el cálculo del porcentaje definitivo de deducción que corresponda a los cuatro primeros años de realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propios de la actividad, no sólo se tendrá en cuenta el conjunto de las operaciones efectuadas durante dichos cuatro años, sino también «el importe de las subvenciones a que se refiere el número 2.º del apartado dos (del artículo 104) percibidas durante dicho período y con anterioridad al mismo» (art. 112, apartado dos). Esta novedad constituye una mejora de carácter técnico y encuentra su fundamento en el hecho de que, a partir de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, para la determinación del porcentaje de prorrata aplicable no sólo se tienen en cuenta las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo, sino también el importe de las subvenciones no vinculadas al precio que éste haya recibido (salvo en el caso de aquellas subvenciones expresamente excluidas por la propia Ley 37/1992 de dicho tratamiento). Tales subvenciones, siempre que se destinen a financiar

las actividades empresariales o profesionales del perceptor, se incluyen en el denominador de la fracción relevante a efectos de la prorrata de deducción y reducen el porcentaje de deducción que correspondería en otro caso al sujeto pasivo.

No obstante, tratándose de subvenciones de capital destinadas a financiar la compra de bienes o servicios determinados, no procede la inclusión de la subvención en el denominador de la prorrata de deducción (ni tampoco sería aplicable el mecanismo de la prorrata por el mero hecho de percibir este tipo de subvenciones) sino que dichas subvenciones minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas adquisiciones «en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación». Por otra parte, si se trata de otras subvenciones de capital distintas de las destinadas a financiar un bien concreto, se permite su imputación por quintas partes en el ejercicio en que se hayan percibido y en los cuatro siguientes, en lugar de imputarlas en su totalidad en el año en que se hayan percibido efectivamente.

La redacción anterior del artículo 112 de la Ley 37/1992 establecía que el porcentaje definitivo de deducción correspondiente a los cuatro primeros años de la actividad «se determinará según lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, computando al efecto el conjunto de las operaciones realizadas durante dichos cuatro años». La remisión al artículo 104 de la Ley del Impuesto podía entenderse suficiente para tomar en consideración, también en estos casos, el importe de las subvenciones no vinculadas al precio percibidas. No obstante, la Ley 14/2000 ha considerado conveniente aclarar expresamente esta cuestión.

En relación con la interpretación de este nuevo precepto, hay que advertir que no se tendrán en cuenta, para calcular el porcentaje definitivo de deducción correspondiente a los cuatro primeros años de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios, las siguientes modalidades de subvenciones:

- Las que no financien la actividad empresarial o profesional del perceptor.
- Las destinadas a financiar operaciones exentas o no sujetas con derecho a la deducción.
- Las subvenciones de capital destinadas a financiar la compra de bienes o servicios concretos, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del IVA. Estas subvenciones, como hemos señalado, no se incluyen en el denominador de la fracción relevante a efectos de la prorrata de deducción, pero limitan el derecho a la deducción del IVA soportado por la compra del bien o servicio en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.
- Las percibidas por los centros especiales de empleo, las financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria y con cargo al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca y las concedidas para financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica, según la nueva redacción dada al artículo 104, apartado dos, número 2.º de la Ley 37/1992 por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, «por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa».

Así, por ejemplo, imaginemos una sociedad anónima constituida para la realización de una actividad agrícola. Dicha sociedad comienza la realización de adquisiciones de bienes y servicios destinados a la actividad el 1 de enero del año «n», pero no comienza a efectuar entregas de bienes hasta el 6 de junio del año «n+2». Dicha sociedad ha percibido las siguientes subvenciones:

1. El 10 de enero del año «n», una subvención de capital por importe de 2 millones de pesetas destinada a la adquisición de un tractor cuyo precio es de 4 millones de pesetas.
2. El 1 de junio del año «n» percibe una subvención otorgada por una Comunidad Autónoma por la contratación indefinida de trabajadores.
3. El 1 de enero del año «n+3», una subvención comunitaria financiada con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria, no vinculada al precio de las operaciones realizadas por la sociedad.
4. El 1 de enero del año «n+4», otra subvención comunitaria destinada a indemnizarle por el abandono de determinados cultivos que la Comunidad Europea pretende reducir.
5. El 1 de agosto del mismo año «n+4», una subvención de capital no destinada a la adquisición de ningún bien o servicio concreto, por importe de 5 millones de pesetas.
6. El 1 de marzo del año «n+5», otra subvención no vinculada al precio destinada a financiar las operaciones de exportación de productos que efectúa con destino a Canadá.
7. El 8 de septiembre del año «n+6», una subvención de explotación no vinculada al precio por importe de 1 millón de pesetas.

La sociedad anónima consultante ha soportado cuotas del IVA por adquisiciones de bienes y servicios efectuadas con anterioridad al 6 de junio del año «n+2» por importe de 10 millones de pesetas, de las que 640.000 corresponden a la adquisición del tractor mencionado en el punto 1 anterior. El porcentaje provisional de deducción propuesto por la sociedad y aceptado por la Administración ha sido del 100 por 100.

En este caso, la deducción de las cuotas del IVA soportadas antes del 6 de junio del año «n+2» tiene carácter provisional y deberá regularizarse teniendo en cuenta el porcentaje definitivo de deducción correspondiente a los cuatro primeros años de ejercicio de la actividad, considerando como primer año, a estos efectos, el año «n+2», de acuerdo con las reglas establecidas al efecto en el nuevo artículo 111, apartado seis de la Ley 37/1992. Pues bien, para el cálculo de dicho porcentaje definitivo de deducción se tendrán en cuenta las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por la sociedad durante los años «n+2» a «n+5».

La cuestión estriba en determinar cuáles de las subvenciones anteriormente mencionadas deben tomarse en consideración para el cálculo de dicho porcentaje, computándose en el denominador de la fracción relevante a efectos de la prorrata de deducción. Pues bien, en relación con esta cuestión proceden las consideraciones siguientes:

- La subvención contemplada en el número 1 no se computa a efectos de la determinación del porcentaje de deducción definitivo correspondiente a los cuatro primeros años de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad. Suponiendo, como será lo lógico, que la sociedad haya efectuado la deducción del IVA soportado correspondiente a la adquisición del tractor en el propio año «n» (solicitando, en su caso, la devolución correspondiente en la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre de dicho año), dicha deducción (practicada con aplicación del porcentaje provisional de prorrata del 100%) habrá sido de 320.000 pesetas, es decir, la mitad del IVA soportado por la adquisición y ello porque la subvención financia la mitad del precio de adquisición del tractor.

Ahora bien, una vez que se determine el porcentaje de deducción definitivamente aplicable para los cuatro primeros años en que se han efectuado operaciones activas, habrá que proceder a la regularización correspondiente en el caso de que dicho porcentaje sea diferente del que se aplicó provisionalmente. Así, en el caso de que dicho porcentaje definitivo fuera, por ejemplo, del 75 por 100, la deducción correspondiente a la adquisición del tractor sería de 240.000 pesetas, con lo cual, en la última declaración-liquidación del año «n+5» debería hacer constar la diferencia entre la deducción provisional y la definitiva (esto es, 320.000 pesetas – 240.000 pesetas = 80.000 pesetas) como cantidad a ingresar.

- En cuanto a la subvención contemplada en el apartado 2 anterior, se trata de una subvención no vinculada al precio de las operaciones y que de acuerdo con la doctrina de la DGT (así, entre otras, Resolución de 8 de mayo de 1998) determina la aplicación de la regla de prorrata por parte del perceptor, computándose su importe en el denominador de la fracción correspondiente. Por lo tanto, esta subvención, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 112, apartado dos de la Ley 37/1992, se computará para la determinación del porcentaje de deducción correspondiente a los cuatro primeros años de realización de actividades y ello tendrá como consecuencia (dado que el importe de la subvención sólo se computa en el denominador de la fracción a que se refiere el artículo 104 de la Ley 37/1992) que dicho porcentaje definitivo sea inferior al 100 por 100, lo que obligará a regularizar, en la última declaración-liquidación del año «n+5», las deducciones de las cuotas practicadas con aplicación del porcentaje provisional del 100 por 100.
- La subvención contemplada en el número 3 no se tiene en cuenta para la determinación del porcentaje definitivo de deducción, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104, apartado dos, número 2.º de la Ley 37/1992.
- En cuanto a la ayuda contemplada en el número 4 anterior, de acuerdo con la doctrina del TJCE (Sentencia de 29 de febrero de 1996 en el asunto C-215/1994, «Jürgen Mohr» y Sentencia de 18 de diciembre de 1997, en el asunto C-384/95, «Landboden») debe considerarse como una ayuda que no financia ninguna actividad empresarial y, por lo tanto, tampoco debe tenerse en cuenta para la determinación del porcentaje definitivo de deducción.

- Por lo que se refiere a la subvención de capital contemplada en el punto 5, ésta sí se toma en consideración para la determinación del porcentaje definitivo de deducción. Ahora bien, en relación con estas subvenciones el receptor tiene dos opciones: computarlas de una sola vez en el año en que las percibe o bien imputarlas por quintas partes en dicho año y en los cuatro siguientes (art. 104, apartado dos, número 2.º de la Ley 37/1992). No obstante, desde nuestro punto de vista, a la hora de calcular el porcentaje definitivo de deducción de los cuatro primeros años, el sujeto pasivo estará vinculado por la opción adoptada en el año «n+4», que fue el año en que percibió la subvención.

De esta forma, si en el año «n+4» la sociedad optó por computar el importe íntegro de la subvención en el denominador de la fracción a que se refiere el artículo 104 de la Ley 37/1992 (recordemos que en dicho año y precisamente como consecuencia de la percepción de la subvención, resultó de aplicación la regla de prorrata), ahora, al calcular el porcentaje de los cuatro primeros años deberá computarse igualmente el importe total de la subvención. Por el contrario, si en dicho año «n+4» optó por la imputación por quintas partes, para calcular el porcentaje de los cuatro primeros años sólo se computará, en el denominador de la fracción, la cantidad de 2 millones de pesetas (es decir, la correspondiente a los años «n+4» y «n+5», que son los comprendidos en el período de esos cuatro primeros años).

- En cuanto a la subvención contemplada en el apartado 6, no se toma en cuenta porque es una subvención destinada a financiar operaciones exentas que generan el derecho a la deducción del IVA soportado (art. 104, apartado dos, número 2.º de la Ley 37/1992).
- Por último, la subvención contemplada en el punto 7 no se tiene en cuenta porque se percibe fuera del período de los cuatro primeros años.

Por otra parte, hay que advertir que las subvenciones a que se refiere el nuevo apartado dos del artículo 112 de la Ley del Impuesto son tanto las subvenciones que se han percibido durante los cuatro primeros años de realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios (en nuestro ejemplo, durante los años «n+2» a «n+5») como las recibidas con anterioridad a dicho momento, siempre que se destinen a financiar la actividad empresarial.

c) Regularización de deducciones correspondientes a bienes de inversión.

Por último, se modifica el artículo 113 de la Ley 37/1992, que con anterioridad regulaba únicamente la regularización complementaria referida a las deducciones practicadas por la adquisición de terrenos y edificaciones y ahora extiende dicha regularización complementaria a todos los bienes de inversión. Dicha regularización se practicará «durante los años del período de regularización que queden por transcurrir».

Este artículo 113, en la redacción original de la Ley 37/1992 preveía esta regularización complementaria únicamente respecto de los bienes de inversión que fueran edificaciones. Precisamente, uno de los objetivos de la Ley citada, respecto de su antecesora, la Ley 30/1985, fue el de simplificar la normativa reguladora de esta materia. Así, la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992 señalaba, en el punto 9 de su apartado 4, dedicado a las «deducciones», que:

«La complejidad de la regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad ha propiciado también otros cambios en su regulación, con fines de simplificación.

Así, en la nueva normativa, sólo se precisa realizar una única regularización para las existencias y bienes de inversión que no sean inmuebles, completándose con otra regularización para estos últimos bienes cuando, desde su efectiva utilización no hayan transcurrido diez años; y, para evitar economías de opción, se exige que el período transcurrido entre la solicitud de devoluciones anticipadas y el inicio de la actividad no sea superior a un año, salvo que, por causas justificadas, la Administración autorice su prórroga».

Aun cuando, como se ve, la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992 proyectaba la regularización complementaria a los «inmuebles», lo cierto es que el artículo 113, en su redacción original, sólo preveía dicha regularización complementaria respecto de las edificaciones. Fue la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, la que modificó el artículo 113, estableciendo la regularización complementaria para los «bienes de inversión que sean edificaciones o terrenos». Finalmente, la Ley 14/2000, que ahora comentamos, ha ampliado la regularización complementaria a cualesquiera bienes de inversión siempre que, naturalmente, el período de regularización a que se refiere el artículo 107 no haya transcurrido en su integridad en el momento en el que se efectúa la regularización de los cuatro primeros años de realización de operaciones activas.

Ello afectará normalmente a las cuotas soportadas por la adquisición de terrenos y edificaciones, dado que, al ser el período de regularización previsto en el artículo 107 de diez años, es muy posible que, transcurridos los cuatro primeros años de realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios quede todavía parte de dicho período por transcurrir. Así, si se adquiere un terreno, como bien de inversión, el 1 de enero del año «n» que se empieza a utilizar en dicho año, y el inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios tiene lugar el año «n+2», la regularización de los cuatro primeros años se practicará, en su caso, al término del año «n+5», siendo así que en ese momento todavía quedarán otros cuatro años del período de regularización de diez a que se refiere el artículo 107 de la Ley 37/1992. Si en el mismo supuesto, el comienzo de utilización del terreno tiene lugar en el año «n+2», el período de regularización complementaria abarcaría los años «n+6» a «n+11».

Por lo que se refiere a los restantes bienes de inversión distintos de las edificaciones y terrenos, la regularización del artículo 113 exige que, transcurridos los cuatro primeros años de realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios, aún no haya concluido el período de regularización previsto en el artículo 107. Así, por ejemplo, si se adquiere una maquinaria el 1 de enero del año «n» y la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios comienza el 10 de junio del mismo año, la regularización del artículo 112 tendrá en cuenta los años «n» a «n+3», en tanto que el período de regularización del artículo 107 se prolonga hasta el año «n+4». En el mismo supuesto, si el comienzo de utilización efectiva de la maquinaria tiene lugar en el año «n+2», el período de regularización previsto en el artículo 107 se prolongaría hasta el año «n+6». Si, por el contrario, la maquinaria se adquiere el 1 de enero del año «n» y se comienza a utilizar en ese mismo año, y las entregas de bienes y prestaciones de servicios se inician el 1 de enero del año «n+2», no habría lugar a la aplicación de la regularización del artículo 113, dado que el período de regularización del artículo 107 concluiría el año «n+4» y el del artículo 112, el año «n+5».

A nuestro juicio, esta nueva regulación contenida en el artículo 113 permite una mayor precisión técnica, en el sentido de que respeta, en mayor medida que la regulación anterior, el principio de que la deducción del IVA soportado por la adquisición de bienes de inversión debe ajustarse en lo posible a la efectiva utilización de los mismos. Sin embargo, ello implica una mayor complejidad de la normativa, que se aproxima a la contenida en la Ley 30/1985, comprometiéndose en cierta forma los objetivos de simplificación que animaron al legislador en 1992, según se refleja en el fragmento de la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, antes reproducido. En definitiva, en éste, como en tantos otros casos, la precisión técnica presenta el coste de una mayor dificultad y complejidad en el diseño normativo.

Conclusión final

Por último, hay que resaltar que la Ley 14/2000 no establece disposiciones transitorias relativas a la nueva normativa aplicable en relación con esta materia, lo cual contrasta con la técnica utilizada por la Ley 13/1996, que fue la que operó la más importante modificación en la regulación de esta materia anterior a la Ley 14/2000. Dicha Ley 13/1996 fue particularmente cuidadosa con la cuestión de su aplicabilidad temporal y señaló, en su disposición transitoria segunda, anteriormente reproducida, su carácter retroactivo.

La Ley 14/2000 no contiene un precepto de estas características. Es claro, desde nuestro punto de vista, que la nueva regulación se aplicará a las cuotas soportadas a partir del 1 de enero del año 2001. Sin embargo, respecto de las soportadas con anterioridad nada se dice y aun respecto de estas pueden distinguirse dos grupos: las soportadas desde el 21 de marzo de 2000 (fecha de la sentencia «Gabalfrisa») hasta el 31 de diciembre de 2000 y las soportadas con anterioridad a aquella fecha. Será ésta una cuestión sobre la que los tribunales habrán de pronunciarse, teniendo en cuenta que los posibles efectos retroactivos de la sentencia «Gabalfrisa» vienen avalados por el carácter interpretativo de la normativa comunitaria que tiene la sentencia y que tales efectos retroactivos deberían ser convenientemente limitados en la medida en que lo exija el respeto al principio de seguridad jurídica.

2. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

La Ley 14/2000, en el apartado diez de su artículo 5, ha introducido una nueva disposición adicional sexta en la Ley reguladora del IVA, que se refiere a los «procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa» y que se expresa en los términos siguientes:

«En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este Impuesto están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para:

- 1.º Expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del Impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto resultante.
- 2.º Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del artículo 20 de esta Ley.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones y requisitos para el ejercicio de estas facultades».

En relación con este precepto proceden las observaciones siguientes:

a) Operaciones sujetas al IVA.

La nueva disposición adicional sexta de la Ley 37/1992 admite expresamente que en estos procedimientos administrativos y judiciales puedan producirse entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA. Ello supone, a nuestro juicio, la implícita aceptación por parte del legislador del criterio reiteradamente sostenido por la doctrina administrativa (Resoluciones de la DGT de 23 de abril de 1987 y de 10 de enero de 1996, entre otras muchas y Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de marzo y 11 de junio de 1998, también entre otras) según el cual las transmisiones de bienes y derechos afectados a un patrimonio empresarial o profesional, realizadas con carácter forzoso, en subasta pública con intervención judicial, están sujetas al IVA.

En efecto, en estos casos se producen todos los elementos que determinan la producción del hecho imponible del IVA y ello no queda alterado por el hecho de que la transmisión venga exigida por una norma, procedimiento o resolución administrativa o judicial. A estos efectos, el sujeto pasivo de la operación sujeta al IVA sólo puede serlo, de acuerdo con la reiterada doctrina administrativa indicada, el propietario de los bienes objeto de subasta, «ya que sólo él puede transmitir el poder de disposición sobre los mismos y no el juzgado o tribunal que se limita a ordenar el procedimiento de su venta» (Resolución de la DGT de 10 de enero de 1996, ya citada).

Ello implica igualmente, a nuestro entender, el rechazo del criterio sentado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 10 de marzo de 1994, en la cual éste señalaba que no está sujeta al IVA la adquisición efectuada mediante cesión de remate en la ejecución de una hipoteca y ello porque la entrega de los bienes subastados la hace el juzgado y porque dicha entrega no se efectúa en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Hay que señalar que esta sentencia del Tribunal Supremo no ha sido reiterada, por lo que la misma no constituye jurisprudencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1, apartado 6 del Código Civil.

b) Condición del adjudicatario.

Para que resulte de aplicación el precepto contenido en la disposición adicional sexta, es necesario que el adjudicatario de los bienes o servicios actúe en condición de empresario o profesional y no en la de consumidor final. A estos efectos, será aplicable el concepto de empresario o profesional expuesto en el artículo 5 de la Ley 37/1992.

El precepto faculta a dicho adjudicatario de los bienes o servicios para desarrollar una serie de actuaciones que en condiciones normales corresponderían al transmitente de los bienes o prestador de los servicios, es decir, el empresario o profesional a que se refiere el procedimiento administrativo o judicial de ejecución forzosa. Se trata simplemente de una facultad, no de una obligación o imposición.

Por otra parte, se aclara que en estos casos, es decir, en el supuesto de que el adjudicatario decida ejercitar esta facultad, ello no le convierte en sujeto pasivo del IVA correspondiente a la operación realizada. La actuación del adjudicatario se realiza «en nombre y por cuenta del sujeto pasivo», por lo que hay que entender que en cualquier caso, el único responsable frente a la Hacienda Pública de las actuaciones desarrolladas debe ser, no dicho adjudicatario que materialmente las efectúa, sino el empresario en nombre y por cuenta del cual se actúa.

Por lo tanto, aun cuando el supuesto que se contempla en el precepto que comentamos se asemeja a los casos de inversión del sujeto pasivo ya conocidos por nuestra Ley 37/1992 (así, artículo 84, apartado uno, números 2.º y 3.º y artículo 140 quinque de la misma) existe una diferencia sustancial con respecto a ellos, que se traduce en que las obligaciones que la Ley hace recaer sobre el sujeto pasivo siguen correspondiendo al empresario o profesional que transmite los bienes o servicios y no a aquel al que los mismos se adjudican.

c) Facultades del adjudicatario: número 1.º de la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992.

El número 1.º de la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992 atribuye al adjudicatario de los bienes o servicios la facultad de desarrollar las siguientes actividades «en nombre y por cuenta» del sujeto pasivo: expedir factura, repercutir el impuesto, presentar declaración-liquidación e ingresar la cuota. Se trata, en todos los casos, de auténticas obligaciones del sujeto pasivo (arts. 88 y 164, apartado uno, números 3.º y 6.º de la Ley 37/1992) cuyo incumplimiento afecta al adjudicatario, que no puede proceder a la deducción del IVA correspondiente a la operación ni adquirir los bienes en las condiciones fiscales adecuadas y ello por causas no imputables al mismo, sino al transmitente. Particularmente grave es la situación que se produce cuando el propietario de los bienes subastados ha desaparecido y no es posible su localización.

Por lo que se refiere a la expedición de la factura, el artículo 7 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» (publicado en el BOE de 30 de diciembre de dicho año) ya admite la

posibilidad de emisión de las facturas por un tercero en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, al indicar que «los empresarios y profesionales están obligados a conservar las copias de las facturas o documentos que las sustituyan, expedidas por ellos o por su cuenta...». Ahora bien, a nuestro entender, la facultad de expedición de facturas reconocida al adjudicatario en la disposición adicional sexta debe interpretarse, como excepción a los principios generales que es, de manera restrictiva y limitada exclusivamente a aquellos casos en que el sujeto pasivo ha prestado su conformidad a esta actuación del adjudicatario o cuando su actitud rebelde y deliberadamente entorpecedora no permite más alternativa, para garantizar el normal funcionamiento del impuesto e impedir perjuicios al adjudicatario de los bienes o servicios y a la Hacienda Pública, que proceder en los términos autorizados por la disposición adicional.

De esta manera, a nuestro entender, si el propietario de los bienes subastados está dispuesto a cumplir por sí mismo su obligación de facturación, no podría el adjudicatario realizar esta actuación en contra de la voluntad del sujeto pasivo y ello aunque esa actuación propia del adjudicatario pudiera resultar a éste más ventajosa que la desarrollada por el sujeto pasivo (por ejemplo, porque el adjudicatario utiliza técnicas de facturación electrónica que el sujeto pasivo desconoce y que al primero resultan más fáciles de gestionar que las facturas en papel). En este sentido, hay que apuntar que la reciente propuesta de Directiva presentada por la Comisión «con el objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido» admite expresamente la posibilidad de expedición de facturas en nombre del sujeto pasivo por una tercera persona o por su cliente pero sólo si existe «un acuerdo explícito previo entre ambas partes que éstas puedan invocar a solicitud de la administración fiscal y a condición de que cada factura sea objeto de un procedimiento de aceptación implícita o explícita por el sujeto pasivo que realice la operación».

En definitiva, el hecho de que la transmisión del bien o servicio se efectúe en el marco de un procedimiento administrativo o judicial de ejecución forzosa no es, en principio y a nuestro juicio, argumento suficiente para que el adjudicatario pueda hacer uso de la facultad de expedición de facturas reconocida en la disposición adicional sexta: es necesario, además, el consentimiento del sujeto pasivo o bien que las circunstancias concurrentes sean de tal naturaleza que hagan inevitable el ejercicio de esta facultad.

Por lo que se refiere a las restantes facultades reconocidas al adjudicatario en el número 1.º de la disposición adicional sexta comentada (presentación de declaraciones-liquidaciones e ingreso del impuesto correspondiente, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo) nos hallamos ante obligaciones propias del sujeto pasivo respecto de las cuales pueden reproducirse las consideraciones efectuadas anteriormente en relación con la expedición de facturas. Incluso aquí la cuestión se plantea en términos más delicados, dado que el incumplimiento o defectuoso cumplimiento de la obligación de ingreso acarrea para el sujeto pasivo consecuencias más graves que el incumplimiento de los deberes de facturación. En efecto, en el primer caso la conducta del sujeto pasivo puede ser constitutiva de infracción tributaria grave, en los términos del artículo 79 de la Ley General Tributaria, en tanto que en el segundo supuesto nos hallaremos ante una infracción simple, de acuerdo con el artículo 12 del Real Decreto 2402/1985. Así, imaginemos que el adjudicatario emite la factura en nombre y por

cuenta del sujeto pasivo, repercute el impuesto y luego no efectúa el ingreso de las cuotas correspondientes, el sujeto pasivo del IVA, el obligado tributario frente a la Hacienda Pública, sigue siendo el transmitente y no el adjudicatario.

Hay que hacer constar que el hecho de que no nos hallemos ante un auténtico supuesto de inversión del sujeto pasivo no sólo tiene consecuencias en cuanto a la exigencia de responsabilidades por razón de las actuaciones desarrolladas, sino que además se proyecta en el ámbito de la gestión del impuesto. En efecto, en los casos de inversión, el destinatario de la operación gravada por el IVA se «autorrepercute» el impuesto y consigna, en la misma declaración-liquidación, el IVA «autorepercuido» y la deducción correspondiente al mismo, de manera que si el porcentaje de prorrata es del 100 por 100, el resultado será el de que no habrá ingreso efectivo alguno del IVA por la operación.

En cambio, en el supuesto de la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992, el adjudicatario no podrá consignar en sus propias declaraciones-liquidaciones (esto es, las que presenta como sujeto pasivo del IVA) el IVA repercutido por la transmisión efectuada en el marco del procedimiento de ejecución forzosa, sino sólo la deducción de dichas cuotas. El IVA repercutido se deberá hacer constar en otra declaración-liquidación independiente, efectuada en nombre y por cuenta del empresario a que se refiere el procedimiento de ejecución, lo cual dará lugar a un ingreso efectivo de dicho IVA repercutido.

En definitiva, se trata de una situación similar a la que se produce en el caso de las importaciones o en el de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, antes de que se eliminara el efecto del «decalage». En estos casos, existe un ingreso efectivo de unas cuotas del IVA que podrán ser deducidas posteriormente.

d) Facultades del adjudicatario: número 2.º de la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992.

El número 2.º de la nueva disposición adicional sexta faculta al adjudicatario, en los supuestos de ejecución forzosa, a que nos venimos refiriendo, para, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo,

«Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del artículo 20 de esta Ley».

Pues bien, este segundo caso presenta caracteres particulares que lo diferencian del contemplado en el número 1.º de la disposición adicional sexta. En efecto, en el número 1.º se enumeran una serie de obligaciones del sujeto pasivo, cuyo incumplimiento voluntario por parte de éste habilita la iniciación de un procedimiento o mecanismo que, al fin y al cabo, pretende dar cumplimiento a dichas obligaciones exigidas por la Ley.

En cambio, en el número 2.º lo que se contempla no es una obligación del sujeto pasivo, sino una facultad de éste, de la cual puede libremente hacer o no uso. En efecto, la renuncia a las exenciones inmobiliarias regulada en el artículo 20, apartado dos de la Ley 37/1992 se efectúa por el sujeto pasivo que realiza la entrega del inmueble y no por el adquirente del mismo. Es cierto que dicha

renuncia resulta especialmente beneficiosa para el adquirente, pues mediante la renuncia, éste evitará el pago de un impuesto no recuperable (el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) que supone un incremento efectivo del coste del inmueble adquirido y pagará a cambio el IVA, tributo que recuperará por la vía normal de las deducciones (recordemos que la renuncia a las exenciones inmobiliarias exige, entre otros requisitos, que el adquirente tenga derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición del inmueble).

Pues bien, aun cuando la renuncia resulte especialmente ventajosa para el adquirente, la decisión de renunciar o no sigue siendo una opción del transmitente. La disposición adicional sexta de la Ley 37/1992 rompe este esquema y permite al adjudicatario efectuar dicha renuncia en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. No obstante, a nuestro juicio debe evitarse una interpretación extensiva del precepto.

En efecto, el ejercicio de esta facultad por el adjudicatario está plenamente justificado en aquellos casos en que el sujeto pasivo ha desaparecido y no es posible su localización. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, no está justificado en aquellos casos en que dicho sujeto pasivo está dispuesto a efectuar por sí la renuncia, en cuyo caso y a nuestro entender, debe ser él mismo el que la ejercite.

El problema se plantea en los casos en que el sujeto pasivo se niega a ejercitar la renuncia de manera injustificada y con la finalidad de entorpecer el desarrollo del procedimiento de ejecución forzosa o de perjudicar al adquirente. Para el caso del número 1.º anterior, ya hemos señalado nuestra postura favorable a que el adjudicatario pueda ejercitar la facultad reconocida en la disposición adicional sexta. Sin embargo, como hemos señalado anteriormente, en este caso el supuesto no es idéntico al contemplado en dicho número 1.º, pues no nos hallamos ante una obligación, sino ante una opción del sujeto pasivo.

Piénsese que en cualquier otra situación, si el transmitente se niega a renunciar a la exención, el adquirente nada podrá hacer, ni procederá sanción alguna contra dicho transmitente, que al actuar así se mueve dentro del marco que le permite la Ley. No obstante, la peculiaridad del supuesto de hecho contemplado en la disposición adicional sexta, la propia dicción de la misma y el hecho de que la falta de colaboración voluntaria por parte del sujeto pasivo es, en el supuesto que aquí nos planteamos, injustificada y deliberadamente entorpecedora del normal funcionamiento del impuesto, llevan a pronunciarnos a favor de la posibilidad de ejercer la facultad contemplada también en este caso.

Por otra parte, hay que entender que en estos casos de renuncia por el adjudicatario en nombre y por cuenta del sujeto pasivo no será exigible el requisito establecido en el apartado 1 del artículo 8 del Reglamento del Impuesto, que prevé que dicha renuncia «deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes».

Además, la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992 remite a un ulterior desarrollo reglamentario la determinación de las «condiciones y requisitos» para el ejercicio de las facultades reconocidas al adjudicatario, de manera que habrá que esperar a dicho desarrollo para poder valorar en su totalidad las complejas situaciones a que esta norma puede dar lugar.

Como síntesis de todo lo que antecede, queremos concluir señalando que la norma comentada ha sido introducida con el loable propósito de garantizar un razonable funcionamiento del impuesto en determinadas situaciones que en la práctica habían venido generando problemas prácticos difíciles de resolver y es esa finalidad de la norma la que habrá de ponderarse cuidadosamente a la hora de su interpretación, con arreglo al criterio teleológico o finalista consagrado en la Teoría General del Derecho.

3. El tratamiento de las subvenciones comunitarias financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria a efectos de la base imponible del impuesto.

El artículo 5, apartado dos de la Ley 14/2000, de 28 de diciembre ha dado nueva redacción al número 3.º del apartado dos del artículo 78 de la Ley 37/1992. La modificación introducida por la Ley 14/2000 consiste en la supresión del párrafo tercero del citado precepto, el cual excluía del concepto de contraprestación y, por lo tanto, de la base imponible del IVA, «las subvenciones comunitarias financiadas a cargo del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria y, en concreto, las previstas en el Reglamento (CE) 603/95, de 21 de febrero, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados».

El citado artículo 78, apartados dos, número 3.º de la Ley 37/1992, en su redacción vigente hasta el 1 de enero de 2001 establecía que se incluyen en el concepto de contraprestación (y, como hemos indicado anteriormente, en la base imponible del IVA) las subvenciones vinculadas directamente al precio de tales operaciones. Además, el precepto contenía una aclaración y una excepción. En cuanto a lo primero, se concretaba el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas», considerando como tales las «establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación».

En cuanto a lo segundo, el párrafo tercero exceptuaba del concepto de la contraprestación las subvenciones financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria. Hay que entender que la excepción se refería a las subvenciones financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria cualesquiera que fueran sus características, aun cuando reunieran las propias de las subvenciones directivamente vinculadas al precio de las operaciones.

Dicho párrafo tercero fue introducido por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, la cual entró en vigor el 1 de enero de 1998 y planteaba problemas dada su difícil compatibilidad con la Sexta Directiva comunitaria. Efectivamente, el artículo 11, A, 1, a) de la Directiva mencionada establece, como regla general, que la base imponible del IVA correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios estará constituida por la totalidad de la contraprestación obtenida por el que realice tal entrega o prestación, procedente del destinatario de la operación o de un tercero, «incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones». Como se observa, las subvenciones directamente vinculadas al precio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios forman en todo caso parte de la base imponible del IVA correspondiente a tales operaciones, sin excepción alguna.

A la vista de lo anterior, parece claro que la modificación introducida por la Ley 14/2000 en el artículo 78, apartado dos, número 3.º de la Ley reguladora del IVA tiene por objeto garantizar la adecuación de nuestra normativa interna al marco de armonización comunitario. No obstante, hay que indicar que el efecto económico real de la modificación será muy relativo y que ésta no se traducirá, en la mayoría de los casos, en un mayor ingreso para la Hacienda Pública, pues la ampliación de la base imponible del impuesto queda neutralizada con la correlativa ampliación del derecho de deducción del impuesto que corresponde al adquirente. En este sentido, hay que recordar que, como ha puesto de relieve la doctrina, el efecto de la inclusión del importe de las subvenciones en la base imponible del IVA se produce cuando la subvención se concede en la última fase del proceso de producción -comercialización de los bienes y servicios, pero no cuando se concede en una fase anterior⁴. Por tanto, únicamente cuando el adquirente de los bienes o servicios actúe como consumidor final o se trate de un empresario o profesional sin derecho a la deducción del IVA soportado, existirá dicho mayor ingreso para la Hacienda Pública.

Finalmente, hay que señalar que la Ley 14/2000 no ha modificado la redacción del tercer párrafo del número 2.º del apartado dos del artículo 104 de la Ley 37/1992, con lo cual la percepción de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones sujetas al impuesto y que se financien con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria no determina la aplicación de la regla de prorrata y, en el caso de que dicha regla sea aplicable por otras causas, el importe de tales subvenciones no se computa en el denominador de la tracción correspondiente. En este punto, la normativa comunitaria deja libertad a los Estados miembros a la hora de determinar las subvenciones no vinculadas al precio que se computarán en el denominador de la prorrata de deducción, razón por la cual el mantenimiento de esta disposición en sus mismos términos no plantea problemas de encaje en el marco comunitario.

4. El tipo impositivo aplicable a las entregas accesorias a los servicios funerarios.

La Ley 14/2000 ha dado nueva redacción al artículo 91, apartado uno, número 2, 10.º de la Ley 37/1992, que en su nueva redacción prevé la aplicación del tipo impositivo reducido del 7 por 100 a:

«Los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios, y las entregas de bienes relacionados con los mismos efectuadas a quienes sean destinatarios de los mencionados servicios».

El legislador ha optado por incluir esta modificación en la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, aun cuando igualmente podría haberla introducido en la Ley 13/2000, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001, de acuerdo con lo establecido en la disposición final primera de la Ley 37/1992, que admite la modificación, mediante Ley de Presupuestos, de los tipos del impues-

⁴ Así lo han puesto de relieve, entre otros, Juan ZURDO, E. GIMÉNEZ-MEYNA e Ignacio ZURDO, «Gravamen por IVA de las ayudas comunitarias al consumo de aceite de oliva», *Revista Impuestos*, II/1992 y José Antonio SERRANO SOBRADO, en el *Manual del IVA 2000-2001*, (CISS-Praxis, pág. 123).

to y del recargo de equivalencia. La novedad introducida supone restringir el ámbito de aplicación del tipo reducido, puesto éste ya no se aplica a cualesquiera entregas de bienes relacionadas con los servicios funerarios prestados, sino sólo a las entregas que guardan dicha relación y que además tengan por destinatarios (adquirentes) a los que lo son de los servicios prestados. En cualquier caso, se sigue exigiendo después de 1 de enero de 2001, como con anterioridad, que los servicios y las entregas relacionadas se efectúen por «empresas funerarias y cementerios».

Desde nuestro punto de vista, se trata de una limitación razonable, dado que la identidad del destinatario refuerza la relación entre los servicios y las entregas. Únicamente queremos señalar que, a nuestro juicio, debería haberse aprovechado esta oportunidad para suprimir la expresión «empresas funerarias o cementerios» y sustituirla por otra más adecuada desde el punto de vista jurídico, como la de «empresarios dedicados con habitualidad a la realización de estas actividades». En particular, la mención a los «cementerios» resulta discutible desde el punto de vista técnico.

5. La competencia de los órganos de gestión tributaria en relación con la liquidación provisional del impuesto.

La Ley 14/2000 introduce un nuevo artículo 167 bis en la Ley 37/1992 que, bajo el epígrafe «liquidación provisional» establece lo que sigue:

«Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, incluso en los supuestos a los que se refiere el artículo siguiente».

Dicho «artículo siguiente» se refiere a la liquidación provisional de oficio. Únicamente podemos señalar que nos hallamos ante una expresa consignación, en la Ley reguladora del IVA, de cuestiones relativas a la gestión tributaria y que ya se contienen en la Ley General Tributaria. Otro ejemplo de esta técnica legislativa lo encontramos en las normas introducidas en el Reglamento del Impuesto y relativas a la colaboración social en la gestión del IVA, ya comentadas.

IV. CONCLUSIÓN

Para terminar con este análisis, sólo nos queda poner de manifiesto que las novedades introducidas por la Ley 14/2000 necesitan, en algunos casos, de un desarrollo reglamentario ulterior. En particular, las relativas a las facultades reconocidas al adjudicatario en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa no cobrarán su pleno y verdadero sentido en tanto no sea aprobada dicha normativa. En cualquier caso, y sin necesidad de esperar a dicha aprobación, podemos ya valorar de forma positiva las novedades examinadas, que facilitarán el trámite del IVA por los cauces de la justicia tributaria y de una más perfecta técnica normativa.