

DAVID GÓMEZ ARAGÓN*Subinspector de Tributos**Analista del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dirección General de Tributos. Ministerio de Economía y Hacienda***Extracto:**

COMO viene siendo habitual, tanto la Ley de Presupuestos Generales del Estado como la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social llevan a cabo modificaciones en el IVA. El objeto del presente trabajo es analizar las modificaciones que, con efectos desde el 1 de enero del año 2000, han introducido las Leyes 54/1999, de 29 de diciembre (Presupuestos Generales del Estado para el año 2000) y 55/1999, de 29 de diciembre (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sumario:

1. Introducción.
2. Régimen especial del oro de inversión.
 - 2.1. Introducción. Justificación del establecimiento del régimen especial.
 - 2.2. Concepto de oro de inversión.
 - 2.3. Contenido del régimen especial.
 - 2.3.1. Operaciones interiores.
 - 2.3.2. Operaciones intracomunitarias.
 - 2.3.3. Operaciones de importación y exportación de oro de inversión.
 - 2.3.4. Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión.
 - 2.4. Delimitación del ámbito de aplicación del régimen especial del oro de inversión respecto del de otros regímenes especiales.
3. Modificaciones en los tipos impositivos.
 - 3.1. Animales para engorde y animales reproductores.
 - 3.2. Aparatos destinados a suplir deficiencias físicas del hombre o de los animales.
 - 3.3. Servicios prestados por las Cooperativas agrarias a sus socios.
 - 3.4. Servicios relativos a residuos y aguas residuales.
 - 3.5. Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

- 3.6. Servicios de peluquería. Obras de albañilería en viviendas.
 - 3.6.1. Introducción.
 - 3.6.2. Servicios de peluquería.
 - 3.6.3. Obras de albañilería en viviendas.
- 3.7. Armarios de cocina, de baño o empotrados, para viviendas en construcción o rehabilitación.
- 4. Otras modificaciones.
 - 4.1. Regla de localización aplicable a los servicios prestados a pasajeros en el curso de transportes intracomunitarios.
 - 4.2. «Inversión del sujeto pasivo» en las entregas de oro sin elaborar y de productos semielaborados de oro.
 - 4.3. Reducción a cuatro años de los plazos para rectificar la repercusión del Impuesto, para ejercitar el derecho a la deducción de cuotas y a la compensación de saldos a favor del sujeto pasivo, y para efectuar la rectificación de deducciones practicadas.
 - 4.4. Supresión del supuesto de exclusión del derecho a deducir las cuotas soportadas relativas a objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
 - 4.5. Subvenciones que no deben integrarse en la base imponible de las operaciones realizadas por el empresario o profesional que las percibe. Incidencia en el derecho a deducir.
 - 4.5.1. Introducción.
 - 4.5.2. Derogación de la disposición transitoria relativa a las subvenciones que hubiesen sido acordadas con anterioridad al 1 de enero de 1998.
 - 4.5.3. Exclusión de las subvenciones financiadas con cargo al «Instrumento Financiero de la Pesca (IFOP)» de la Comunidad Europea.
 - 4.6. Determinación del volumen de operaciones del empresario o profesional adquirente en los casos de transmisión de la totalidad o de parte de un patrimonio empresarial o profesional.

- 4.7. Elevación al cinco por ciento del porcentaje de compensación aplicable en el régimen especial de la agricultura.
- 4.8. Desaparición del régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles.
- 4.9. Tratamiento del Impuesto Especial sobre la Electricidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 4.10. Liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los casos en que determinados bienes salen de las áreas exentas a que se refiere el artículo 23 de la Ley 37/1992 o abandonan los regímenes económicos o fiscales mencionados en el artículo 24 de la misma Ley.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como finalidad analizar las modificaciones que, con efectos desde el 1 de enero del año 2000, han introducido la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, y la Ley 55/1999, también de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, publicadas ambas en el Boletín Oficial del Estado del 30 de diciembre de 1999, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El trabajo se divide en tres partes. La primera de ellas está dedicada al estudio del nuevo régimen especial del oro de inversión; la segunda se refiere a las modificaciones efectuadas en los tipos de gravamen del Impuesto y, por último, la tercera trata otras modificaciones de diversa naturaleza de que ha sido objeto la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. RÉGIMEN ESPECIAL DEL ORO DE INVERSIÓN

2.1. Introducción. Justificación del establecimiento del régimen especial.

El apartado catorce del artículo 6 de la Ley 55/1999 da una nueva redacción al Capítulo V (arts. 140, 140 bis, 140 ter, 140 cuarter y 140 quinque) del Título IX (Regímenes Especiales) de la Ley 37/1992, estableciendo el denominado «régimen especial del oro de inversión». Este régimen pasa asimismo a ser enumerado expresamente entre los regímenes especiales existentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido en el número 4.º del apartado uno del artículo 120 de la Ley 37/1992, en la redacción dada a este último artículo por el apartado once del artículo 6 de la Ley 55/1999.

El establecimiento del citado régimen especial del oro de inversión en nuestra normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido se efectúa en cumplimiento de lo dispuesto en la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998 (Diario Oficial de las Comunidades Europeas núme-

ro L281, de 17 de octubre de 1998), por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE incorporando a esta última un régimen especial en dicho Impuesto a nivel comunitario aplicable a las operaciones con oro de inversión en la Comunidad Europea ¹.

Las razones que justifican el establecimiento de dicho régimen especial se expresan de manera sucinta en los primeros considerandos de la propia Directiva 98/80/CE.

Se constata en primer lugar que, hasta la aprobación y entrada en vigor del nuevo régimen contenido en la Directiva, existían considerables diferencias en el régimen de tributación de las operaciones con oro de inversión que se aplicaba en los distintos Estados miembros, pues, si bien en principio todas las operaciones efectuadas con oro por empresarios o profesionales debían estar gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, con la única excepción de las entregas de oro que se realizasen a los Bancos centrales y las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de oro efectuadas por dichos Bancos, lo cierto es que, según lo previsto en el artículo 28.3 y en el punto 26 del anexo F, ambos de la Directiva 77/388/CEE, algunos Estados miembros aplicaban una exención a las operaciones que tuviesen por objeto «oro distinto del oro de uso industrial».

Esta falta de armonización daba lugar a distorsiones en la competencia entre Estados miembros por razones fiscales, que eran incompatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior europeo, resultando perjudicados aquellos Estados miembros, entre los que se encontraba España, que no estaban autorizados para aplicar la referida exención, pues la realización de operaciones con oro de inversión se trasladaba en gran medida a los Estados miembros en los que sí se aplicaba la misma.

Señala la Directiva en segundo lugar, que armonizar la tributación en la Comunidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones con oro de inversión mediante la aplicación a las mismas de las normas generales de dicho Impuesto, es decir, mediante el gravamen efectivo de tales operaciones, supondría un obstáculo importante para la utilización del oro con fines de inversión financiera, ya que se le daría un peor trato fiscal que el previsto para otras inversiones financieras de naturaleza y función similares, en títulos valores por ejemplo, que están exentas del citado Impuesto.

Es por todo ello que se ha considerado justificado establecer en la Comunidad Europea, a partir del 1 de enero del año 2000, un régimen especial armonizado aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones que tienen por objeto oro de inversión, basado, como más adelante se verá, en la exención de tales operaciones y en la limitación del derecho a deducción en dicho Impuesto de los empresarios o profesionales que las realizan.

¹ Antonio VICTORIA SÁNCHEZ realiza un excelente estudio sobre la Directiva 98/80/CEE en su trabajo «Impuesto sobre el Valor Añadido: régimen aplicable a las transacciones sobre el oro», publicado en el número 43 (julio de 1999) de la revista *Fiscal mes a mes* de Ediciones Francis y Taylor.

2.2. Concepto de oro de inversión.

Como acaba de señalarse, el citado régimen especial tiene su justificación en el hecho de que el oro se utiliza, en ocasiones, con fines de inversión financiera.

No obstante, y para simplificar la aplicación del régimen, tanto la Directiva 98/80/CE como, en consecuencia, el artículo 140 de la Ley 37/1992, realizan una definición objetiva de lo que debe considerarse como «oro de inversión», prescindiendo por tanto de cuál sea el destino que tenga intención de dar al oro el adquirente del mismo y de la utilización que efectiva y definitivamente haga de él.

Ahora bien, el concepto de oro de inversión recogido en la Directiva y en nuestra Ley se ha establecido teniendo en cuenta las características que suele presentar dicho metal cuando se negocia en los mercados financieros, características estas que no presenta normalmente el oro destinado a usos industriales o a otros usos distintos de los de inversión financiera.

Así, según establece el artículo 140 de la Ley 37/1992, a efectos de lo dispuesto en la misma se considerará oro de inversión:

a) Los lingotes o láminas de oro que reúnan los dos siguientes requisitos:

- 1.º Que tengan una ley igual o superior a 995 milésimas. Debe tratarse pues de un oro de gran pureza.
- 2.º Que su peso se ajuste a alguno de los siguientes pesos que se recogen en el apartado noveno del anexo de la Ley 37/1992, añadido a la misma por el apartado veintidós del artículo 6 de la Ley 55/1999, en la forma aceptada por los mercados de lingotes:
 - 12,5 kilogramos.
 - 1 kilogramo.
 - 500 gramos.
 - 250 gramos.
 - 100 gramos.
 - 50 gramos.
 - 20 gramos.
 - 10 gramos.
 - 5 gramos.
 - 2,5 gramos.

- 2 gramos.
- 100 onzas.
- 10 onzas.
- 5 onzas.
- 1 onzas.
- 0,5 onzas.
- 0,25 onzas.
- 10 tael.
- 5 tael.
- 1 tael.
- 10 tolas.

Respecto de las unidades de peso utilizadas en el citado anexo hay que recordar que 1 onza equivale a 31,1035 gramos, y señalar que el «tael» es una unidad de peso tradicional en China que equivale a 1,913 onzas y que la «tola» es una unidad de peso tradicional en India para el oro, equivaliendo 10 tolas a 3,75 onzas.

b) Las monedas de oro que reúnan los siguientes requisitos:

- 1.º Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.
- 2.º Que hayan sido acuñadas con posterioridad al año 1800.
- 3.º Que sean o hayan sido monedas de curso legal en su país de origen.
- 4.º Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un ochenta por ciento al valor de mercado del oro contenido en ellas.

Con los señalados requisitos relativos a las monedas de oro se pretende conseguir que el régimen especial se aplique a aquellas monedas que normalmente se utilicen como inversión financiera atendiendo esencialmente al valor del oro de que están hechas, dejando fuera del mismo tanto a las monedas cuyo valor esté sensiblemente influido por otros factores de carácter numismático, histórico, etc., que determinan su naturaleza de objetos de colección (función que cumplirían los requisitos 1.º, 2.º y 4.º), como a otros objetos de oro (medallas conmemorativas por ejemplo) que no se negocian normalmente en los mercados financieros con fines de inversión y que quedan excluidos del régimen especial por incumplir el tercero de los requisitos citados.

Obviamente, conseguir dicho objetivo no es tarea fácil, y, como señala Antonio VICTORIA en su trabajo anteriormente citado, los límites que se han puesto en el segundo requisito (acuñación con posterioridad al año 1800) y, especialmente, en el cuarto (precio habitual de comerciali-

zación de hasta un ochenta por ciento superior al valor de mercado del oro de que están hechas), permitirán que monedas con un claro carácter de objetos de colección tengan el tratamiento reservado para el oro de inversión y no el previsto para los objetos de colección (es decir, el que se derivaría de la aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección).

Con el fin de dar seguridad acerca del hecho de si una concreta moneda de oro, en un determinado momento, cumple o no los requisitos anteriormente mencionados (y, de una manera especial, el cuarto de ellos, que es el más difícil de acreditar), el último párrafo del artículo 140 de la Ley 37/1992 establece que, en todo caso, dichos requisitos se entenderán cumplidos respecto de las monedas de oro incluidas en la relación que a tal fin se publicará en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas con anterioridad al día 1 de diciembre de cada año. Según el mismo precepto, se considerará que las monedas incluidas en la citada relación cumplen los requisitos para ser consideradas como oro de inversión durante el año natural siguiente a aquel en el que se publique la misma, y durante los años sucesivos mientras no se modifique.

El Diario Oficial de las Comunidades Europeas publica por primera vez la referida lista en su número C342, de 30 de noviembre de 1999, señalándose expresamente que la misma es válida para el año 2000.

Dicha lista, válida respecto de las operaciones realizadas en todos los Estados miembros de la Comunidad con cualquiera de las monedas incluidas en la misma, contiene una relación de 542 monedas diferentes, emitidas en 115 países o territorios distintos.

Respecto de cualquier otra moneda que no esté incluida en la referida lista que se publique en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, entiendo que el cumplimiento por la misma de los requisitos exigidos para tener en un determinado momento la consideración de oro de inversión deberá ser acreditado por aquel que pretenda atribuirle tal condición.

2.3. Contenido del régimen especial.

Como se ha señalado anteriormente, el establecimiento de un régimen especial para las operaciones con oro de inversión tiene como finalidad esencial otorgar a tales operaciones un tratamiento análogo al dispensado a otras operaciones financieras que cumplen una función similar y que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A tal fin, el régimen especial de las operaciones con oro de inversión se construye esencialmente sobre la base de los mismos principios aplicables a las referidas operaciones financieras: la exención de las operaciones y la limitación en el derecho a la deducción del empresario o profesional que las realiza.

Se analiza a continuación el contenido del régimen especial, distinguiendo entre la aplicación del mismo a las operaciones interiores (entregas de oro de inversión y prestaciones de servicios relativas al mismo); a las operaciones intracomunitarias (entregas y adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión); a las operaciones de exportación e importación de oro de inversión y, por último, a los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión.

2.3.1. Operaciones interiores.

2.3.1.1. Exención de las entregas de oro de inversión.

Según establece el número 1.º del apartado uno del nuevo artículo 140 bis de la Ley 37/1992, están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de oro de inversión.

A tales efectos, deben tenerse en cuenta los conceptos de entrega de bienes y operaciones asimiladas a entregas de bienes contenidos en los artículos 8 y 9 de la Ley del Impuesto. Además, el propio artículo 140 bis.uno.1.º de la misma Ley precisa que, siempre que impliquen la transmisión del poder de disposición sobre el oro de inversión objeto de las mismas, tendrán la consideración de entregas de bienes las siguientes operaciones: los préstamos, las operaciones de permuta financiera y las operaciones derivadas de contratos de futuro o a plazo.

Las modificaciones del número 12.º del apartado dos del artículo 11, y de la letra j) del número 18ª del apartado uno del artículo 20, ambos de la Ley 37/1992, efectuadas, respectivamente, por los apartados dos y tres del artículo 6 de la Ley 55/1999, están relacionadas con el establecimiento del referido nuevo supuesto de exención aplicable a las entregas de oro de inversión.

Así, la nueva redacción del artículo 11.dos.12.º aclara que serán los préstamos y créditos en dinero los que tendrán en todo caso la consideración de prestaciones de servicios, dado que los préstamos y créditos en otro tipo de bienes, por ejemplo, en oro de inversión, podrán tener a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios según que, respectivamente, impliquen o no la transmisión del poder de disposición sobre los bienes concretos objeto de los mismos del prestamista al prestatario.

Por su parte, el nuevo párrafo que se añade al artículo 20.uno.18.º j) precisa que la exención prevista en dicho precepto para las operaciones de compra, venta o cambio de monedas que sean medios legales de pago, no se aplicará a las monedas de oro que tengan la consideración de oro de inversión, monedas estas últimas para las que se ha establecido el régimen especial que se está analizando.

Por último, y dado que el artículo 140 bis no establece nada en contra, hay que señalar que el referido supuesto de exención contemplado en el mismo es aplicable tanto a las entregas de oro de inversión efectuadas por empresarios o profesionales que realizan tales operaciones con carácter habitual, como a las efectuadas por un empresario o profesional con carácter ocasional.

2.3.1.2. La exención del régimen especial no es aplicable a prestaciones de servicios.

Tal y como establece la letra a) del segundo párrafo del número 1.º del apartado uno del artículo 140 bis de la Ley 37/1992, la exención prevista en el régimen especial del oro de inversión para las entregas de oro de inversión, a que acaba de hacerse referencia, no resulta aplicable a operaciones que tengan la consideración de prestaciones de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de la Ley 37/1992, aunque tengan por objeto oro de inversión.

No obstante, el propio artículo 140 bis establece en el número 2.º de su apartado uno un supuesto de exención que resulta específicamente aplicable a los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión que, a su vez, estén exentas del Impuesto por aplicación de lo dispuesto en el número 1.º del apartado uno de ese mismo artículo. Este supuesto de exención será tratado más adelante en el apartado 2.3.4 de este trabajo.

Respecto de las prestaciones de servicios relativas a oro de inversión hay que señalar asimismo que en la tercera declaración que figura en el acta de la sesión del Consejo en la que se aprobó la Directiva 98/80/CE, la Comisión y el Consejo declaran que las operaciones que deban considerarse prestaciones de servicios y a las que no resulte aplicable la exención prevista en el artículo 26.ter.B de la Directiva 77/388/CEE en el régimen especial del oro de inversión (la prevista en el citado art. 140 bis de la Ley 37/1992), podrán estar exentas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 13.B.d) de la citada Directiva, precepto este último cuya trasposición en el derecho español se encuentra recogida en el artículo 20.uno.18.º de la Ley 37/1992, que declara exentas determinadas operaciones financieras.

2.3.1.3. Régimen de deducción de los empresarios o profesionales que realicen entregas de oro de inversión exentas del Impuesto.

2.3.1.3.1. Naturaleza de la exención aplicable a las entregas de oro de inversión. Exención «semiplena».

En lo que a las exenciones se refiere, en el Impuesto sobre el Valor Añadido se ha venido distinguiendo tradicionalmente entre operaciones con «exención plena», que son aquellas operaciones cuya realización origina al empresario o profesional que las efectúa el derecho a la deducción de las

cuotas soportadas o satisfechas por el mismo por la adquisición o importación de los bienes o servicios utilizados en la realización de tales operaciones (como, por ejemplo, las exenciones previstas en los arts. 21, 22, 23, 24 y 25 de la Ley 37/1992 para las exportaciones y operaciones asimiladas y para las entregas intracomunitarias), y operaciones con «exención limitada», que son operaciones cuya realización no origina al empresario o profesional que las efectúa el referido derecho a deducir (como, por ejemplo, las exenciones previstas en el art. 20 de la Ley 37/1992 para determinadas operaciones interiores de carácter, sanitario, social, cultural, educativo, inmobiliario, financiero, etc.).

Dado que, como se ha señalado ya reiteradamente, el establecimiento de un régimen especial para las operaciones con oro de inversión tiene como finalidad esencial el dar a tales operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido un tratamiento análogo al que reciben en dicho Impuesto otras operaciones financieras que cumplen una función similar, y que, a estas últimas operaciones, les resulta aplicable una «exención limitada» según lo previsto en los artículos 20.uno.18.º y 94.uno de la Ley 37/1992, resulta lógico que la exención prevista en el artículo 140 bis de la misma Ley para las entregas de oro de inversión tenga en principio esa misma naturaleza, y que, por tanto, como dispone con carácter general el apartado uno del artículo 140 cuarter de la Ley, no puedan ser objeto de deducción las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios en la medida en que tales bienes y servicios sean utilizados en la realización de entregas de oro de inversión exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en el citado artículo 140 bis.

No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta también, tal y como señala el quinto considerando de la Directiva 98/80/CE, que el valor del propio oro en tanto tal es el componente esencial del precio de una entrega de oro de inversión exenta, y que ese mismo oro puede haber sido objeto de transacciones previas no exentas por las que se hubiese repercutido el Impuesto (por ejemplo, porque en el momento de ser realizadas el oro objeto de las mismas no tenía la consideración de oro de inversión), o bien de costosas actividades necesarias para su producción u obtención por cuya realización se han soportado cuotas del Impuesto en importante cuantía. Una exclusión del derecho a deducir las referidas cuotas provocaría una traslación del importe de las mismas al precio del oro de inversión y, por tanto, una dificultad considerable para la consecución de los objetivos perseguidos con el establecimiento del propio régimen especial. Dicha exclusión produciría además importantes distorsiones en la competencia a favor del oro de inversión importado, pues tales importaciones, como se verá mas adelante, estarán en todo caso exentas y no llevarán incorporado en su precio cuotas del Impuesto no deducibles.

Es por ello que, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la exención aplicable a las operaciones financieras prevista en el artículo 20.uno.18.º de la Ley 37/1992, y por excepción al citado principio general de no deducibilidad enunciado en el referido apartado uno del artículo 140 cuarter de la misma Ley, los apartados dos y tres de este último artículo establecen que las entregas de oro de inversión que estén exentas según lo previsto en el artículo 140 bis de dicha Ley originan al empresario o profesional que las realice el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los bienes y servicios que expresamente se indican en dicho artículo 140 cuarter, cuotas deducibles estas que son distintas según cuál sea la condición del empresario o profesional que realice las entregas de oro de inversión exentas del Impuesto.

Así, hay que distinguir al efecto entre las entregas de oro de inversión realizadas por los dos siguientes grupos de empresarios:

- a) Entregas de oro de inversión exentas realizadas por los empresarios o profesionales que lo hayan producido directamente o lo hayan obtenido mediante transformación. Estas entregas son operaciones que generarán a dichos empresarios o profesionales el derecho a la deducción de las cuotas que hayan soportado o satisfecho por la adquisición o importación de los bienes o servicios vinculados con dichas actuaciones de producción o transformación (apartado tres del art. 140 cuarter). Por el contrario, dichas entregas exentas no les generarán el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes o servicios en la medida en que, siendo utilizados en la realización de tales entregas exentas, no estén sin embargo vinculados con las actuaciones de producción o transformación del oro (por ejemplo, cuotas soportadas por bienes o servicios destinados a la realización de actuaciones de comercialización del oro).
- b) Entregas de oro de inversión exentas del Impuesto por el artículo 140 bis de la Ley 37/1992 realizadas por cualquier otro empresario o profesional distinto de los mencionados en la letra a) anterior. Estas entregas son operaciones que generarán a dicho empresario o profesional el derecho a la deducción únicamente de las cuotas que se indican a continuación (apartado dos del art. 140 cuarter):
 - Las cuotas que haya soportado por la adquisición en España del propio oro de inversión que es objeto de entrega, o las que haya satisfecho por su adquisición intracomunitaria, porque en el momento en que fue adquirido reunía ya los requisitos para ser considerado oro de inversión y el proveedor en España o, en su caso, en otro Estado miembro de la Comunidad, renunció a la exención aplicable a las entregas de oro de inversión (posibilidad esta de renuncia a la exención que se tratará más adelante).
 - Las cuotas soportadas por la adquisición en España, o las satisfechas por la adquisición intracomunitaria o importación, del oro que en el momento de ser adquirido o importado no reunía los requisitos para ser considerado como oro de inversión, pero que posteriormente es objeto de entrega exenta en tanto que oro de inversión tras haber sido transformado en tal por el empresario o profesional que realiza dicha entrega exenta o por su cuenta.
 - Las cuotas soportadas o satisfechas por servicios que consistan en el cambio de forma, de peso o de ley relativos a oro cuya entrega esté exenta por tratarse de una entrega de oro de inversión.

Aunque la Ley 37/1992 no señala nada expresamente al respecto, hay que entender que, en relación con las referidas cuotas que pueden ser objeto de deducción por los dos grupos de empresarios o profesionales anteriormente mencionados, resultan aplicables las normas que regulan con carácter general el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido contenidas en el Capítulo I del Título VIII de dicha Ley, en todos aquellos aspectos para los que el artículo 140 cuarter no contiene una previsión específica.

Para concluir este apartado puede señalarse que la exención prevista en el apartado uno del artículo 140 bis de la Ley 37/1992 para las entregas de oro de inversión constituye ella sola una nueva categoría que se añade a las dos categorías de exenciones que tradicionalmente se han venido distinguiendo en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Podría calificarse a esta exención como «exención semiplena», teniendo en cuenta que la realización de las operaciones a las que resulta aplicable únicamente origina al empresario o profesional que las efectúa el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por el mismo en la adquisición o importación de algunos, no todos, de los bienes y servicios que utiliza en la realización de tales operaciones.

Desde otro punto de vista, también podría calificarse la referida exención como «exención semilimitada» o «limitada impropia», puesto que, si bien la realización de las operaciones a las que la misma resulte aplicable no originan con carácter general a quien las efectúa el derecho a deducir, dicho empresario o profesional, por excepción, sí podrá deducir las cuotas soportadas por determinados bienes o servicios que, en su caso, hubiese utilizado en la realización de dichas operaciones.

2.3.1.3.2. Las entregas de oro de inversión exentas como sector diferenciado de actividad.

Según la nueva redacción de los artículos 9.1º.c).b') y 101.uno, ambos de la Ley 37/1992, dada, respectivamente, por los apartados uno y nueve del artículo 6 de la Ley 55/1999, el conjunto de las entregas de oro de inversión exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el nuevo artículo 140 bis de su Ley reguladora, constituirá a efectos de dicho Impuesto un sector diferenciado de actividad del empresario o profesional que las realice, tanto si las efectúa con carácter habitual como si las realiza ocasionalmente, incluso en el caso de que en un año natural realizase una única entrega exenta y cualquiera que fuese el importe de la misma. El régimen de deducción que corresponderá aplicar en dicho sector diferenciado se regirá por lo previsto al respecto en las normas que regulan el derecho a deducir en el régimen especial del oro de inversión, cuyas peculiaridades acaban de ser tratadas en el apartado 2.3.1.3.1 anterior de este trabajo.

Con ello se consigue, a efectos del régimen de deducciones, aislar las entregas de oro de inversión exentas del Impuesto, con sus peculiaridades en lo que se refiere al derecho a deducir del empresario o profesional que las realiza, del resto de las actividades desarrolladas por el mismo.

2.3.1.4. Renuncia a la exención aplicable a las entregas de oro de inversión.

El nuevo artículo 140 ter de la Ley 37/1992 establece la posibilidad de que, en determinados casos, el empresario o profesional que realice entregas de oro de inversión a las que en principio les resulte aplicable la exención prevista en el artículo 140 bis de la misma Ley, pueda renunciar a aplicar tal exención a dichas operaciones.

Dicha renuncia podrá ser efectuada únicamente cuando se cumplan las tres condiciones que se indican a continuación:

- 1.^a Que el transmitente se dedique con habitualidad a la realización de actividades de producción de oro de inversión o de transformación de oro que no sea de inversión en oro de inversión.
- 2.^a Que la entrega respecto de la que se renuncia a la exención tenga por objeto oro de inversión resultante de las mencionadas actividades de producción o transformación.
- 3.^a Que el adquirente sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

Además, el mencionado precepto señala que la citada renuncia deberá efectuarse en la forma y con los requisitos que reglamentariamente se establezcan, no habiéndose producido todavía el referido desarrollo reglamentario en el momento en que se redacta este trabajo.

La posibilidad de renunciar a la exención aplicable a las entregas de oro de inversión tiene como finalidad permitir que no se rompa la cadena de deducciones en los supuestos en que un oro que reúne los requisitos objetivos para ser considerado como oro de inversión no vaya a ser utilizado sin embargo por el adquirente con fines de inversión financiera, sino destinado a usos industriales. No obstante, hay que resaltar al respecto el carácter restrictivo con el que se ha establecido la posibilidad de renunciar a la exención, pues, recordemos, tal renuncia únicamente será posible en los casos en que el transmitente se dedique con habitualidad a la realización de actividades de producción de oro de inversión o de transformación de oro en oro de inversión, y respecto de las entregas del oro de inversión resultante de tales actividades. En los demás casos no será posible la renuncia, y ello puede dar lugar por tanto a la existencia de una ruptura en la cadena de deducciones, al menos parcial, cuando se adquiera oro de inversión destinado a fines industriales.

Por último, señalar también que, según establece el nuevo artículo 140 quince de la Ley 37/1992, cuando una entrega de oro de inversión esté sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de haber efectuado el transmitente la renuncia a la exención del artículo 140 bis aplicable en principio a tal operación, el sujeto pasivo de dicho Impuesto que grava la referida entrega será el empresario o profesional destinatario de la misma, produciéndose por tanto la usualmente conocida como «inversión del sujeto pasivo». Con esta medida se pretende fundamentalmente evitar determinadas prácticas fraudulentas existentes en el comercio de oro, a las que se hará referencia más adelante en este trabajo (en el apartado 4.2) al tratar una medida similar contenida en la nueva redacción del artículo 84.dos.2.º b) de la Ley 37/1992.

Para estos casos, la nueva redacción del apartado uno del artículo 165 de la Ley 37/1992, dada por el apartado diecisiete del artículo 6 de la Ley 54/1999, prevé la obligación de los referidos sujetos pasivos «por inversión» de expedir un documento equivalente a factura (usualmente denominado «autofactura») que contenga la liquidación del Impuesto, cuyo contenido deberá ser el previsto en el artículo 8 bis del Real Decreto 2402/1985.

2.3.1.5. Las entregas ocasionales de oro de inversión exentas no se tomarán en consideración para determinar el volumen de operaciones del empresario o profesional que las realiza.

Según la nueva redacción del número 3.º del apartado tres del artículo 121 de la Ley 37/1992, dada por el apartado doce del artículo 6 de la Ley 55/1999, las entregas de oro de inversión a las que resulte aplicable la exención prevista en el artículo 140 bis de la misma Ley no se tomarán en consideración para determinar el volumen de operaciones del empresario o profesional que las realice cuando tales entregas no sean operaciones habituales del mismo.

Con ello se da a las entregas ocasionales de oro de inversión el mismo tratamiento que, a los referidos efectos de determinación del volumen de operaciones, está previsto también en el citado precepto para las operaciones financieras a que se refiere el artículo 20.uno.18.º de la Ley 37/1992 cuando asimismo son realizadas con carácter ocasional.

Hay que recordar que el volumen de operaciones de un empresario o profesional, determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo dispuesto en el citado artículo 121 de su Ley reguladora, es un dato que sirve, fundamentalmente, para determinar cuál es el período de liquidación del Impuesto que el mismo debe aplicar, resultando asimismo relevante a efectos de ciertos límites en los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca. Por ello, lo señalado en los párrafos anteriores no debe confundirse con el hecho de que cuando un mismo empresario o profesional realiza entregas de oro de inversión exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 140 bis de la Ley 37/1992 (entregas que, como se ha señalado anteriormente, constituyen un sector diferenciado de actividad tanto si las realiza con habitualidad como si tienen carácter ocasional), y tiene además otro u otros sectores diferenciados de actividad, deberá computar los importes de las contraprestaciones correspondientes a las referidas entregas de oro de inversión exentas, tanto si son habituales como si son ocasionales, en el denominador de la fracción a que se refiere el artículo 104 de la Ley del Impuesto a efectos de determinar, según lo dispuesto en el tercer párrafo del apartado uno del artículo 101 de dicha Ley, el porcentaje de deducción que corresponde aplicar a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice tanto en el sector de actividad constituido por las entregas de oro de inversión exentas como en otro u otros sectores diferenciados de su actividad.

2.3.2. Operaciones intracomunitarias.

2.3.2.1. Entregas intracomunitarias de oro de inversión.

Puede ocurrir que, en relación con una determinada entrega de oro de inversión, concurren los requisitos para la aplicación de los dos siguientes supuestos de exención:

- El contemplado en el artículo 140 bis de la Ley 37/1992 para cualquier entrega de oro de inversión, y
- El previsto en el artículo 25 de la misma Ley para las entregas intracomunitarias de bienes.

Para estos casos, el apartado dos del citado artículo 140 bis establece lo siguiente:

- a) Con carácter general, resultará aplicable a tales entregas la exención prevista en el artículo 140 bis y no la regulada en el artículo 25. No existirá pues una entrega intracomunitaria exenta en el sentido del citado artículo 25 pese a que el oro de inversión objeto de entrega sea efectivamente expedido o transportado con destino al adquirente en otro Estado miembro de la Comunidad, y no serán exigibles por tanto las obligaciones específicamente previstas en relación con tales entregas. En particular, las referidas entregas de oro de inversión no deberán hacerse constar por el transmitente en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).
- b) Por excepción, en los casos en que el transmitente, según lo previsto en el artículo 140 ter de la Ley del Impuesto, hubiese renunciado a la exención prevista en el artículo 140 bis, no será aplicable esta última y sí la prevista en el artículo 25. uno de la Ley. En este caso, nos encontraremos pues con una entrega intracomunitaria exenta respecto de la que serán exigibles todas las obligaciones previstas específicamente para esa clase de entregas.

2.3.2.2. Adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión.

El número 1.º del nuevo artículo 140 bis de la Ley 37/1992 prevé el siguiente tratamiento para las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión:

- a) Con carácter general, las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Por excepción, no estarán exentas del Impuesto aquellas adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión en las que el empresario o profesional que realiza la entrega en el Estado miembro de origen hubiese renunciado en dicho Estado a la exención en el régimen especial del oro de inversión que resultaba aplicable en el mismo a tal entrega.

En ambos casos, quien realice la adquisición intracomunitaria de oro de inversión deberá cumplir con las obligaciones formales previstas específicamente para esa clase de operaciones. En particular, deberá emitir por la misma el documento equivalente a factura a que se refieren los artículos 165. uno de la Ley 37/1992 y 8 bis del Real Decreto 2402/1985, y hacerla constar en su declaración

recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349). Además, lógicamente, en el caso en que la adquisición intracomunitaria no esté exenta del Impuesto, quien la realice deberá efectuar la liquidación del mismo a la Hacienda Pública española.

2.3.3. Operaciones de importación y exportación de oro de inversión.

2.3.3.1 Importaciones de oro de inversión.

En virtud de lo dispuesto en el número 1.º del apartado uno del nuevo artículo 140 bis de la Ley 37/1992, las importaciones de oro de inversión estarán exentas en todo caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, cualquiera que sea la condición del importador (empresario o profesional o consumidor final) y el destino que el mismo vaya a dar al oro de inversión objeto de importación.

En tanto que operaciones asimiladas a importación, la referida exención también podría ser aplicable a las operaciones a que se refiere el artículo 19 de la Ley 37/1992 y, en particular, a las mencionadas en su número 5.º, cuando tales operaciones tengan por objeto oro de inversión.

2.3.3.2. Exportaciones de oro de inversión.

De manera similar a como ocurre en el referido caso de entregas de oro de inversión con destino a otro Estado miembro de la Comunidad Europea, puede suceder también que respecto de una misma entrega de oro de inversión concurren los requisitos previstos para la aplicación de los dos siguientes supuestos de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido:

- a) La exención prevista en el artículo 140 bis de la Ley 37/1992 para cualquier entrega de oro de inversión; y
- b) Alguno de los supuestos de exención plena previstos en los siguientes artículos de la misma Ley: en el artículo 21 para las entregas de bienes con destino a su exportación fuera de la Comunidad Europea; en el artículo 22 para determinadas operaciones asimiladas a las exportaciones (y en particular la prevista en su apartado doce para las entregas de oro al Banco de España); o en los artículos 23 y 24 en relación con determinadas áreas exentas y regímenes aduaneros y fiscales.

A diferencia de lo que ocurre en el caso de las entregas intracomunitarias de oro de inversión visto anteriormente, la Ley 37/1992 no contiene ninguna regla específica para determinar cuál es la exención que debe prevalecer en el supuesto de concurrencia de exenciones que se trata en este apartado.

En mi opinión, ante tal ausencia de criterio legal expreso, no es posible dar una respuesta única y válida para todos los posibles supuestos de concurrencia de exenciones mencionados, supuestos que, por otra parte, son en algunos casos más hipotéticos que reales.

En cada caso, habrá que tener en cuenta cuáles son las causas que justifican el concreto supuesto de exención que concurre con el previsto en el artículo 140 bis de la Ley del Impuesto y la propia razón de ser y lógica de funcionamiento del régimen especial del oro de inversión, para poder decidir en consecuencia cuál de los dos supuestos de exención concurrentes resulta aplicable en detrimento del otro.

Así, por ejemplo, considero que en el caso de que a una misma entrega de oro de inversión pudiese serle aplicable en principio tanto la exención prevista con carácter general en el artículo 140 bis de la Ley 37/1992 para las entregas de oro de inversión, como la exención plena prevista en el artículo 21 de la misma Ley para las entregas de bienes destinados a la exportación fuera de la Comunidad Europea, debe prevalecer en todo caso esta última, con el fin de respetar un principio básico en el funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido como es la neutralidad y la transparencia del mismo en las operaciones de comercio exterior.

2.3.4. Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión.

2.3.4.1. Exención de los referidos servicios de mediación.

Según prevé el número 2.º del apartado uno del artículo 140 bis de la Ley 37/1992, están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de oro de inversión a las que, a su vez, les resulte aplicable la exención prevista en el número 1.º del apartado uno del mismo artículo.

2.3.4.2. Régimen de deducción de los empresarios o profesionales que presten servicios de mediación exentos por referirse a operaciones con oro de inversión.

Pese a que los preceptos de la Ley 37/1992 dedicados específicamente al régimen especial del oro de inversión no contienen un pronunciamiento expreso al respecto, hay que considerar, en consonancia con lo dispuesto en la letra D) del artículo 26 ter de la Directiva 77/388/CEE, que la exención prevista en el número 2.º del apartado uno del artículo 140 bis de la misma Ley para los referidos servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena es una «exención limitada» pura, puesto que los servicios exentos en aplicación de dicho precepto no se encuentran comprendidos en la lista de operaciones contenida en el artículo 94.º de dicha Ley cuya realización origina al empresario o profesional que las efectúa el derecho a deducir las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los bienes o servicios utilizados en la realización de las mismas.

En tanto que operaciones incluidas en el régimen especial del oro de inversión, y en virtud de lo dispuesto en la nueva redacción de los artículos 9.1º.c).b') y 101.uno, ambos de la Ley 37/1992, el conjunto de los servicios de mediación que estén exentos por aplicación de lo previsto en el número 2.º del apartado uno del artículo 140 bis de la misma Ley constituirá un sector diferenciado de actividad del empresario o profesional que los realice, tanto si los presta con carácter habitual como si los efectúa ocasionalmente. Asimismo, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en los citados artículos 9 y 101, formarían parte también de ese mismo sector diferenciado de actividad las entregas de oro de inversión exentas por aplicación de lo dispuesto en el número 1.º del apartado uno del citado artículo 140 bis que, en su caso, realizase ese mismo empresario o profesional.

El régimen de deducción que habrá que aplicar en dicho sector diferenciado de actividad será el que corresponda según cuáles sean las operaciones que lo integren. Así, por ejemplo, si dicho sector estuviese constituido únicamente por servicios de mediación exentos del Impuesto por aplicación del artículo 140 bis.uno.2.º de la Ley 37/1992, el porcentaje de deducción correspondiente al mismo sería el cero por ciento.

2.3.4.3. Renuncia a la exención aplicable a los servicios de mediación.

El apartado dos del nuevo artículo 140 ter de la Ley 37/1992 establece la posibilidad de que, en determinados casos, el empresario o profesional que preste servicios de mediación a los que resulte aplicable la exención prevista en el número 2.º del apartado uno del artículo 140 bis de la misma Ley, pueda renunciar a dicha exención.

La mencionada renuncia podrá ser efectuada únicamente cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- 1.^a Que el servicio de mediación se refiera a una entrega de oro de inversión efectuada dentro de la Comunidad Europea (en España o en otro Estado miembro de la Comunidad), respecto de la que el transmitente renuncie a su vez a aplicar a la misma la exención prevista en el régimen especial del oro de inversión.
- 2.^a Que el destinatario del servicio de mediación sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

Además, el mismo precepto señala también que la citada renuncia a la exención deberá efectuarse en la forma y con los requisitos que reglamentariamente se determinen, no habiéndose producido todavía el citado desarrollo reglamentario en el momento en que se redacta el presente trabajo.

2.3.4.4. Los supuestos de concurrencia de exenciones.

En los casos mencionados en el apartado 2.3.3.2 de este trabajo, dedicado a las exportaciones de oro de inversión, en que se produce una concurrencia de exenciones aplicables a una misma entrega de oro de inversión, se presentaría también una concurrencia de exenciones aplicables a los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a dicha entrega, en el caso de que tales servicios existiesen.

Asimismo, en relación con los supuestos de servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en importaciones de oro de inversión puede presentarse también una concurrencia de exenciones aplicables a los mismos: la prevista en el artículo 140 bis.uno.2.º y la prevista en el artículo 64, ambos de la Ley 37/1992.

Dado que la Ley 37/1992 tampoco contiene ninguna regla específica para determinar cuál es la exención que debe prevalecer en estos supuestos de concurrencia de exenciones, considero que son válidos también para los mismos los comentarios realizados en el citado apartado 2.3.3.2. para los supuestos de concurrencia de exenciones tratados en este último.

2.4. Delimitación del ámbito de aplicación del régimen especial del oro de inversión respecto del de otros regímenes especiales.

Como señala expresamente el nuevo apartado dos del artículo 136 de la Ley 37/1992, en la redacción dada por el apartado trece del artículo 6 de la Ley 55/1999, el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección no se aplicará en ningún caso respecto de los bienes que tengan la consideración de oro de inversión según lo previsto en el artículo 140 bis de la Ley del Impuesto. Según la dicción literal del citado precepto, ello será así incluso en el caso de oro de inversión respecto de cuya entrega se renuncie a la exención aplicable en el régimen especial del oro de inversión.

Asimismo, y teniendo en cuenta la naturaleza y el contenido del régimen especial del oro de inversión, resulta razonable considerar que tampoco resulta aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia a la actividad de comercio a por menor de oro de inversión, si bien, para mayor claridad en esta cuestión, sería conveniente que se incluyese expresamente el oro de inversión en la relación de productos excluidos del régimen especial del recargo de equivalencia contenida en el artículo 59.2 del Reglamento del Impuesto, tal y como se hace con los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección que, al igual que el oro de inversión, cuentan con un régimen especial que les es propio.

3. MODIFICACIONES EN LOS TIPOS IMPOSITIVOS

El artículo 71 de la Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, y el apartado siete del artículo 6 de la Ley 55/1999, han modificado el artículo 91 de la Ley 37/1992, introduciendo cambios en el ámbito de aplicación del tipo reducido del siete por ciento.

Con el fin de facilitar la comprensión del alcance de los referidos cambios, al comenzar el comentario de cada uno de ellos se recoge el texto del precepto afectado por la modificación, figurando con letra negrita la parte que es nueva desde el día 1 de enero, tachada la parte que ha sido suprimida desde dicha fecha, y con letra normal la parte que no ha sufrido modificación.

3.1. Animales para engorde y animales reproductores.

Artículo 91.uno.1.2.º Se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

«2.º Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.»

El apartado uno del artículo 71 de la Ley 54/1999 ha modificado el número 2.º del apartado uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, añadiendo a dicho número un segundo párrafo según el cual resulta aplicable el tipo reducido del siete por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de las siguientes clases de animales:

a) Los animales destinados a ser engordados antes de ser utilizados para el consumo humano o animal.

b) Los siguientes animales reproductores:

- Los animales reproductores de los animales mencionados en la letra a) anterior;
- Los animales reproductores de animales que, sin necesidad de proceder a su previo engorde, sean susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en la obtención de productos para la nutrición humana o animal.

En el caso de los animales destinados a su engorde como etapa previa a su consumo humano o animal, se incorpora expresamente al texto del número 2.º del apartado uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992 la interpretación que del texto de dicho precepto vigente hasta el 31 de diciembre de 1999 había realizado la Dirección General de Tributos en su Resolución 3/1999, de 23 de julio (Boletín Oficial del Estado del 5 de agosto), en el sentido de considerar que del contenido del ahora primer párrafo de dicho número 2.º podía deducirse la aplicación del tipo reducido del siete por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los referidos animales.

La aplicación del tipo reducido del siete por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los anteriormente citados animales reproductores supondrá una auténtica novedad si, tal y como mantiene la Dirección General de Tributos en la citada Resolución, el tipo impositivo que era aplicable a dichas operaciones con anterioridad a la modificación que se comenta era el tipo general del dieciséis por ciento.

3.2. Aparatos destinados a suplir deficiencias físicas del hombre o de los animales.

Artículo 91.uno.2.6.º Se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

«6.º Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, ~~objetivamente considerados, solo puedan destinarse a~~ **por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a** suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, **incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.**

Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal.»

El apartado cinco del artículo 71 de la Ley 54/1999 ha dado una nueva redacción al primer párrafo del número 6.º del apartado uno.1 del artículo 91 de la Ley 37/1992, en la que se flexibilizan los requisitos exigidos para la aplicación del tipo reducido del siete por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de aparatos y complementos destinados a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales.

Así, a partir de 1 de enero de 2000 ya no es necesario para la aplicación del tipo reducido al amparo de dicho precepto que los aparatos y complementos, objetivamente considerados, sólo puedan destinarse a suplir las citadas deficiencias, requisito difícil de cumplir en muchos casos, sino que basta con que dichos bienes, por sus características objetivas, estén destinados esencial o principalmente a suplir tales deficiencias, incluso por tanto en los casos en que también sean susceptibles de destinarse a otros usos. Al igual que ocurría también con el texto vigente hasta el 31 de diciembre de 1999, el tipo reducido resulta aplicable con independencia de cuál sea el destino que real y efectivamente dé a los bienes el adquirente de los mismos, puesto que la aplicación de dicho tipo depende únicamente de las características objetivas del bien.

La nueva redacción del precepto incluye una precisión que tiene carácter meramente aclaratorio, al señalar expresamente que se incluyen entre las deficiencias físicas del hombre o de los animales las limitativas de su movilidad o comunicación.

3.3. Servicios prestados por las Cooperativas agrarias a sus socios.

Artículo 91.uno.2.3.º Se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a las siguientes prestaciones de servicios:

(...)

«3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.»

El apartado siete del artículo 6 de la Ley 55/1999 ha añadido un tercer párrafo al número 3.º del apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley 37/1992, precepto este que contempla la aplicación del tipo reducido del siete por ciento a determinados servicios que constituyen «inputs» de actividades agrarias.

En virtud de lo dispuesto en el primer párrafo del citado número 3.º, que no ha sido objeto de modificación, la aplicación del tipo reducido del siete por ciento al amparo de lo previsto en el mismo está condicionada a la concurrencia de los tres siguientes requisitos:

- 1.º Que el servicio prestado esté comprendido entre los enumerados expresamente en dicho párrafo.

El tipo reducido se aplica por tanto únicamente a unos determinados servicios de los normalmente utilizados en actividades agrarias, los incluidos en la citada lista, y no a otros servicios distintos de los anteriores aunque se utilicen en dichas actividades.

- 2.º Que el destinatario del servicio sea el titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y utilice tal servicio en el desarrollo de la citada explotación.

El tipo reducido no se aplica pues a aquellos servicios que, pese a estar incluidos en la citada lista, no se prestan directamente al titular de una explotación agraria.

Además, el segundo párrafo del precepto que se comenta, que tampoco ha sido objeto de modificación, señala que no es aplicable el tipo reducido del siete por ciento al amparo de lo previsto en el primer párrafo del mismo número 3.º, a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes, precisión esta que no sería estrictamente necesaria porque los servicios consistentes en tales cesiones de uso o arrendamiento de bienes no están expresamente incluidas en la lista de servicios contenida en dicho primer párrafo a las que en virtud del mismo les resulta aplicable el tipo reducido.

Pues bien, el nuevo tercer párrafo del número 3.º del apartado uno.2 del citado artículo 91 establece la aplicación del tipo reducido del siete por ciento a unos servicios a los que, si bien están relacionados de alguna manera con el supuesto contemplado en el primer párrafo del mismo número, se les exige para ello unos requisitos que difieren sensiblemente de los previstos en dicho primer párrafo.

Así, según lo previsto en el nuevo tercer párrafo del número 3.º del apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley 37/1992, se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a las prestaciones de servicios que reúnan los tres siguientes requisitos:

- a) Que el prestador del servicio sea una Cooperativa agraria.
- b) Que el destinatario del servicio sea un socio de la Cooperativa que lo presta.

No se exige que el destinatario del servicio sea titular de una explotación agraria. Por ejemplo, el destinatario puede ser otra Cooperativa que no sea titular de una explotación agraria.

- c) Que el servicio sea prestado como consecuencia de la actividad cooperativizada de la Cooperativa que lo preste y en cumplimiento de su objeto social.

La aplicación del tipo reducido al amparo de este tercer párrafo no se circunscribe pues a una lista cerrada de servicios, sino que podrá efectuarse a servicios de cualquier clase, incluidos además expresamente los servicios que consistan en la cesión a los socios del derecho a la utilización de la maquinaria en común, con la única condición de que se presten como consecuencia de la actividad cooperativizada y en cumplimiento del objeto social de la Cooperativa que los realiza.

3.4. Servicios relativos a residuos y aguas residuales.

Artículo 91.uno.2.6.º Se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a las siguientes prestaciones de servicios:

(...)

«6.º Los servicios de recogida ~~y tratamiento~~, **almacenamiento, transporte, valorización o eliminación** de ~~desechos~~ y residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y **la recogida o el** tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas».

El apartado siete del artículo 71 de la Ley 54/1999 ha dado una nueva redacción al número 6.º del apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley 37/1992, adaptando los conceptos contenidos en el mismo a los utilizados en la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, y ampliando la aplicación del tipo reducido del siete por ciento a los servicios que según esta última Ley constituyen el contenido esencial de la gestión de residuos (recogida, almacenamiento, transporte, valorización y eliminación), tanto si se prestan conjuntamente varios de ellos como si se prestan de forma aislada.

En la misma línea, se amplía también la aplicación del tipo reducido a los servicios que consistan en la recogida de aguas residuales.

Por último, el nuevo segundo párrafo del precepto establece que también se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a determinados «inputs» utilizados normalmente por quienes prestan servicios de recogida de residuos, y a los que hasta el 31 de diciembre de 1999 les era aplicable el tipo general del dieciséis por ciento: «los servicios cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos», tales como papeleiras, contenedores, etc.

3.5. Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

Artículo 91.uno.2.8.º Se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a las siguientes prestaciones de servicios:

(...)

«8.º Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y no resulte aplicable a los mismos la exención a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 13.º de esta Ley.»

El apartado tres del artículo 71 de la Ley 54/1999 ha dado nueva redacción al número 8.º del apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley 37/1992, que se encontraba vacío de contenido desde que el artículo 10 del Real Decreto-Ley 1/1997, de 31 de enero, derogó el texto que estuvo vigente hasta el día 1 de febrero de 1997 en que entró en vigor esta última norma (y que era el siguiente: «8.º El suministro de servicios de radiodifusión y televisión a quienes no actúen como empresarios o profesionales, mediante el pago de cuotas o abonos»).

Según la nueva redacción del artículo 91.uno.2.8.º de la Ley 37/1992, desde el día 1 de enero de 2000 se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a las prestaciones de servicios que reúnan los requisitos que se indican a continuación, y que hasta dicha fecha venían tributando al tipo general del dieciséis por ciento cuando no estaban exentas del Impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.uno.13.º de la misma Ley:

- 1.º Debe tratarse de prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física, como, por ejemplo, la cesión del derecho de uso de instalaciones deportivas que se utilizan para dicha práctica, los servicios que prestan los monitores deportivos a quienes practican el deporte, etc.

No resultará sin embargo aplicable el tipo reducido a operaciones que tengan la consideración de entregas de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (por ejemplo, entregas de material deportivo o de instalaciones deportivas), ni a prestaciones de servicios que no estén relacionadas con dicha práctica o que sólo de una manera indirecta o mediata contribuyan a la misma.

Dado que este mismo requisito se recoge también a efectos de la aplicación del supuesto de exención previsto en el artículo 20.uno.13.º de la Ley 37/1992, puede resultar de interés recordar algunos de los criterios de interpretación del mismo sentados por la

Administración Tributaria. Así, la Dirección General de Tributos ha considerado que los siguientes servicios no están directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física: sauna, rayos UVA, alquiler de toallas, cesión de uso de taquillas, servicios de publicidad, cesión de instalaciones para la celebración de espectáculos y otros eventos no deportivos.

- 2.º El destinatario material y efectivo del servicio debe ser una persona física que practique el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, es decir, con independencia del hecho de que el servicio se preste y se facture a cargo de la persona que lleve a cabo dicha práctica, o a cargo de un tercero (por ejemplo, servicios prestados y facturados a un club deportivo y utilizados para la práctica del deporte por los socios del mismo).

Lógicamente, no procederá aplicar el tipo reducido, ni tampoco el general, en los casos en que, concurriendo los dos requisitos anteriores, la prestación de servicios esté exenta del Impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.uno.13.º de la Ley 37/1992, lo cual ocurrirá cuando los citados servicios sean prestados por alguna de las siguientes entidades mencionadas en dicho artículo: entidades de derecho público; federaciones deportivas; Comité Olímpico Español; Comité Paralímpico Español; o entidades o establecimientos deportivos privados a los que la Administración Tributaria les haya reconocido carácter social según lo dispuesto en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto por reunir los requisitos previstos en el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, a saber: carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza; los cargos de patrono o representante legal deben ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.6. Servicios de peluquería. Obras de albañilería en viviendas.

3.6.1. Introducción.

Incluimos dentro de este apartado 3.6 a dos nuevos supuestos de aplicación del tipo reducido del siete por ciento incorporados por el apartado seis del artículo 71 de la Ley 54/1999 al artículo 91 de la Ley 37/1992, a cuyo apartado uno.2 añade dos nuevos números, el 14.º y el 15.º, porque ambos supuestos tienen su origen en lo dispuesto en la Directiva 1999/85/CE del Consejo, de 22 de octubre de 1999 (Diario Oficial de las Comunidades Europeas número L277, de 28 de octubre de 1999), que modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere a la posibilidad de aplicar con carácter experimental un tipo reducido en el Impuesto sobre el Valor Añadido a algunos de los servicios de gran intensidad de mano de obra incluidos en la lista contenida en la Directiva.

Al amparo de lo previsto en la citada Directiva, se introduce en nuestra legislación la aplicación del tipo reducido del siete por ciento a las dos clases de servicios que se analizan a continuación, pero únicamente en principio **para el período de tres años comprendido entre el 1 de enero del año 2000 y el 31 de diciembre del año 2002**, pues, pese a que en la Ley no se hace referencia alguna a este aspecto temporal, así está previsto en la mencionada Directiva.

3.6.2. Servicios de peluquería.

Artículo 91.uno.2.14.º Se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a las siguientes prestaciones de servicios:

(...)

«14.º Los servicios de peluquería, incluyendo, en su caso, aquellos servicios complementarios a que faculte el epígrafe 972.1 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas».

En virtud de lo dispuesto en el primer inciso del número 14.º del apartado uno.2 del artículo 91 de la Ley 37/1992, se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a los «servicios de peluquería», sin que se establezca para ello requisito especial alguno ni en lo que se refiere al prestador del servicio ni al destinatario del mismo.

Menos clara resulta la redacción del segundo inciso de dicho número.

Dicho segundo inciso se refiere a servicios a cuya realización faculta el alta en el epígrafe 972.1 (Servicios de peluquería de señora y caballero) de las tarifas de actividades empresariales del Impuesto sobre Actividades Económicas), que, según la nota 1.ª de dicho epígrafe son, además lógicamente de los servicios de peluquería, los siguientes:

- El servicio de manicura.
- Los servicios relativos a pelucas, postizos, añadidos y similares.

Ahora bien, de la redacción de este segundo inciso del precepto no se deduce con claridad si a los referidos servicios de manicura y servicios relativos a pelucas, postizos y añadidos sólo les es aplicable el tipo reducido cuando los mismos son prestados por un empresario que esté correctamente matriculado en el citado epígrafe, o bien, si el tipo reducido es aplicable a los mencionados servicios objetivamente considerados, con independencia de cuál sea el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas en que esté o deba estar dado de alta para prestarlos el empresario o profesional que los efectúe. La segunda de estas dos posibles interpretaciones es la que mejor se ajustaría al principio de neutralidad del Impuesto.

Además, tampoco queda claro si, en cualquiera de las dos posibles interpretaciones mencionadas en el párrafo anterior, el tipo reducido sólo es aplicable a los mencionados servicios cuando los mismos sean prestados conjuntamente con servicios de peluquería a un mismo destinatario (circunstancia a la que podría querer referirse la expresión «servicios complementarios» contenida en el precepto), o bien, si el tipo reducido es aplicable también a los citados servicios cuando los mismos se presten de manera independiente sin tener carácter accesorio o «complementario» de un servicio de peluquería. En este caso, dada la dicción literal de la Directiva, que se refiere únicamente a prestaciones de servicios de «peluquería», la primera de las dos posibilidades anteriormente mencionadas sería la que mejor se ajustaría a una interpretación literal de la norma comunitaria.

3.6.3. Obras de albañilería en viviendas.

Artículo 91.uno.2.15.º Se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a las siguientes prestaciones de servicios:

(...)

«15.º Ejecuciones de obra de albañilería realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 20 por ciento de la base imponible de la operación».

Según lo dispuesto en el nuevo número 15.º del apartado uno.2 de la Ley 37/1992, se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a aquellas operaciones en las que concurran los siguientes requisitos:

1.º Que se trate de ejecuciones de obra de albañilería.

No resultará por tanto aplicable el tipo reducido al amparo de lo previsto en dicho precepto a ejecuciones de obra distintas de las de albañilería, aunque sean propias del sector de la construcción, tales como las de fontanería, carpintería, electricidad, etc.

Tampoco resultará aplicable el tipo reducido al amparo de dicho precepto a operaciones que no tengan la naturaleza de ejecuciones de obra (arrendamientos de obra) según el derecho privado, aunque estén relacionadas con ejecuciones de obra de albañilería, como por ejemplo la venta de materiales de construcción o los servicios profesionales prestados por arquitectos y arquitectos técnicos.

- 2.º Que tales ejecuciones de obra de albañilería se refieran a edificios, o parte de los mismos, destinados a viviendas.

A tal fin, hay que considerar aplicable el concepto de edificaciones destinadas a viviendas contenido en el apartado uno.3 del propio artículo 91 para un supuesto de naturaleza muy similar. Así, tendrán la consideración de edificios destinados a viviendas aquellos en los que al menos el cincuenta por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

Al referirse este requisito a «edificios o parte de los mismos», habrá que considerar que el mismo se cumple tanto en los casos en que las obras de albañilería se refieran a las partes de un edificio que, en un sentido estricto, son las que se utilizan como vivienda, como a las partes de ese mismo edificio que estrictamente no se utilizan como vivienda, como, por ejemplo, los elementos de uso común (portal de entrada, escalera, zonas comunes, etc.), u otras partes del mismo complementarias de las viviendas tales como cuartos trasteros, garajes u otros, a condición de que el edificio en su conjunto pueda ser calificado como destinado a vivienda según lo señalado en el párrafo anterior

- 3.º Que la construcción o rehabilitación del edificio destinado a viviendas a que se refieran las obras de albañilería hubiese concluido al menos dos años antes del inicio de dichas obras.

El precepto se está refiriendo pues a obras de reparación y renovación, tal y como se exige en la Directiva 1999/85/CE, puesto que a las obras de construcción y rehabilitación se refiere el apartado uno.3 del mismo artículo 91.

- 4.º Que el empresario o profesional que realice las obras de albañilería no aporte materiales para su ejecución o que, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del veinte por ciento de la base imponible del Impuesto correspondiente a la operación.

Con este requisito se pretende conseguir que la aplicación del tipo reducido se realice esencialmente a operaciones en las que se produzca una gran utilización de mano de obra, tal y como prevé también la propia Directiva 1999/85/CE, que excluye de la aplicación del tipo reducido a «los materiales que formen parte significativa del valor de la operación».

- 5.º El destinatario de las obras de albañilería únicamente podrá ser:

- a) Una persona física que no actúe como empresario o profesional que utilice el edificio objeto de las obras para su uso particular, o
- b) La comunidad de propietarios del edificio a que se refieran las obras.

Este quinto y último requisito tendría como finalidad reforzar la consecución del objetivo a que hace referencia el cuarto considerando de la Directiva 1999/85/CE, de reducir la entrada y el mantenimiento de las operaciones afectadas en la economía sumergida, situación a la que resultan más proclives aquellas operaciones cuyos clientes son consumidores finales.

Respecto de este último requisito, cabe señalar también que la posibilidad recogida en el precepto de que pueda aplicarse el tipo reducido a obras de albañilería de las que sean destinatarias las comunidades de propietarios del edificio objeto de las mismas, refuerza la tesis anteriormente expuesta en el sentido de que lo dispuesto en el precepto que nos ocupa resulta aplicable respecto de obras que se refieran a una parte que no sea estrictamente vivienda, de un edificio que sí tenga la consideración en su conjunto de edificio destinado a vivienda por estar destinado a tal uso al menos el cincuenta por ciento de su superficie.

3.7. Armarios de cocina, de baño o empotrados, para viviendas en construcción o rehabilitación.

Artículo 91.uno.3. Se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

«3. Las siguientes operaciones:

1.º Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

2.º Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el número 1.º anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones».

El apartado dos del artículo 71 de la Ley 54/1999 ha modificado el apartado uno.3 del artículo 91 de la Ley 37/1992 en los siguientes términos: dicho apartado pasa a tener dos números, el número 1.º, con el mismo contenido que tenía el referido apartado hasta el 31 de diciembre de 1999, y el número 2.º, cuyo contenido es nuevo.

Con el nuevo número 2.º del apartado uno.3 de la Ley 37/1992 queda superada, para las operaciones efectuadas desde el 1 de enero de 2000, la polémica acerca de si, a efectos de lo dispuesto en el texto vigente de dicho apartado con anterioridad a tal fecha, las ventas con instalación de armarios de cocina, de baño o empotrados para viviendas podían considerarse operaciones de construcción o rehabilitación y, por tanto, ser aplicable a las mismas el tipo reducido cuando concurriesen además los restantes requisitos exigidos para ello en el citado precepto, o si, por el contrario, como se ha venido manteniendo por la Administración Tributaria (véase, entre otras, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 8 de mayo de 1986, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 16 de mayo) y en alguna sentencia de los Tribunales (Sentencia de 27 de junio de 1996 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña), dichas operaciones no pueden ser calificadas como de construcción o rehabilitación de las viviendas a que los bienes (armarios) objeto de las mismas van destinados, sino que deben ser calificadas como de amueblamiento o equipamiento de las viviendas y, por tanto, no podía aplicárseles el tipo reducido al amparo del referido precepto.

En efecto, a partir del día 1 de enero de 2000, y en virtud de lo que establece el nuevo número 2.º del apartado uno.3 del artículo 91 de la Ley 37/1992, se aplicará el tipo reducido del siete por ciento a las operaciones que reúnan los siguientes requisitos:

- 1.º Tratarse de operaciones que consistan en la venta de armarios de cocina, baño o empotrados y en la instalación de los mismos por el propio empresario o profesional que realiza la venta, o por su cuenta, en edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas que estén siendo objeto de nueva construcción o de rehabilitación.

A estos efectos, se considerarán:

- Edificaciones destinadas principalmente a viviendas, aquellas en las que al menos el cincuenta por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización (segundo párrafo del número 1.º del mismo apartado uno.3).
- Obras de rehabilitación de edificaciones, las que tienen por objeto la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste total de las operaciones de rehabilitación exceda del veinticinco por ciento del precio de adquisición de la edificación si esta última se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores a la realización de dichas operaciones o, en otro caso, del verdadero valor que tuviese la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación (artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992).

- 2.º Que la citada operación de venta con instalación sea realizada como consecuencia de contratos directamente formalizados entre el empresario o profesional que la realice y el promotor de la construcción o rehabilitación de la edificación en donde se instalen los armarios.

Este segundo requisito también resulta exigible para la aplicación del tipo reducido en virtud de lo dispuesto en el número 1.º del mismo apartado uno.3 del artículo 91 de la Ley 37/1992, por lo que pueden considerarse aplicables también respecto de su exigencia en el supuesto del número 2.º los criterios administrativos de interpretación del mismo establecidos con anterioridad a 1 de enero de 2000, entre los que podemos destacar los siguientes:

- La expresión «directamente formalizados» debe considerarse equivalente a «directamente concertados», cualquiera que sea la forma, oral o escrita, de los contratos celebrados;
- A estos efectos, se considerará promotor de edificaciones el propietario de los inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio;
- No será aplicable el tipo reducido a las «subcontrataciones», es decir, a las operaciones en que el destinatario de las mismas no sea el promotor de la edificación, sino alguien que, a su vez, haya contratado directamente las operaciones con el promotor, contratación esta última respecto de la que sí podría aplicarse el tipo reducido.

4. OTRAS MODIFICACIONES

Además de las modificaciones relacionadas con el establecimiento del régimen especial del oro de inversión, que se han comentado en el apartado 2 de este trabajo, la Ley 55/1999 ha realizado también otras modificaciones de la Ley 37/1992 en diversas materias, modificaciones que se comentan a continuación.

Al igual que se hacía en el apartado 3 anterior, en algunos casos en que se considera conveniente para facilitar la comprensión del alcance de la modificación de que se trate, al comenzar el comentario relativo a la misma se recogerá el texto del precepto de la Ley 37/1992 afectado por la modificación, figurando con letra negrita la parte que es nueva desde el día 1 de enero, tachada la parte que haya sido suprimida desde dicha fecha, y con letra normal la parte que no ha sufrido modificación.

4.1. Regla de localización aplicable a los servicios prestados a pasajeros en el curso de transportes intracomunitarios.

Artículo 70.uno.4.º Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

~~«4.º Los servicios, exceptuado el transporte, prestados a pasajeros, a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del Impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad, en los términos definidos en el artículo 68, apartado dos, número 4.º de la presente Ley».~~

El apartado cuatro del artículo 6 de la Ley 55/1999 deroga el número 4.º del apartado uno del artículo 70 de la Ley 37/1992.

Dicho número contenía una regla especial de localización aplicable a los servicios de cualquier clase, exceptuado el transporte, que se prestasen a pasajeros a bordo de un buque, de un avión o de un tren en el curso de un transporte realizado en el interior de la Comunidad. Según la mencionada regla, tales servicios se consideraban efectuados en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español, y estaban por tanto sujetos a dicho Impuesto en nuestro país, únicamente cuando el transporte se iniciase en el citado territorio.

La mencionada regla de localización, idéntica a la prevista en el número 4.º del apartado dos del artículo 68 de la propia Ley 37/1992 para el supuesto de entregas de bienes efectuadas en las citadas condiciones, tenía como finalidad, al igual que esta última, el simplificar la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido dentro de la Comunidad de los empresarios o profesionales que realizasen tales operaciones, intentando, en la medida de lo posible, localizarlas en un único Estado miembro.

Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre con la regla aplicable en el caso de las entregas de bienes, que está expresamente contemplada en la normativa comunitaria, la regla similar que en España venía aplicándose también a las prestaciones de servicios no está recogida expresamente en dicha normativa pese a que en algún momento llegó a figurar en alguna propuesta de Directiva, por lo que su aplicación en nuestro país y no en los demás Estados miembros de la Comunidad tenía como consecuencia la posible aparición de supuestos de doble imposición o de no imposición de los referidos servicios. Para evitar tales situaciones es por lo que se ha suprimido la citada regla de localización.

A los referidos servicios les resultará aplicable pues la regla de localización que corresponda según la naturaleza de cada uno de ellos. Es decir, la regla general contenida en el artículo 69 de la Ley 37/1992 o, en su caso, la regla especial que corresponda de las previstas en el artículo 70 de la misma Ley.

4.2. «Inversión del sujeto pasivo» en las entregas de oro sin elaborar y de productos semielaborados de oro.

Artículo 84.uno.2.º b). Serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

~~«b) Cuando se trate de entregas a fabricantes de objetos de metales preciosos de materiales de oro fino, de ley superior a 995 milésimas, o de oro aleado, de ley superior a 750 milésimas, en las formas indicadas en el artículo 2.º, letras a) y b), de la Ley 17/1985, de 1 de julio, de regulación de la fabricación, tráfico y comercialización de objetos elaborados con metales preciosos».~~

«b) Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas».

El apartado cinco del artículo 6 de la Ley 55/1999 ha dado una nueva redacción a la letra b) del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992, ampliando los supuestos en que se produce la denominada «inversión del sujeto pasivo» en los casos de entregas de oro.

En efecto, a partir de 1 de enero de 2000, la «inversión del sujeto pasivo» se producirá en cualquier entrega interior sujeta y no exenta del Impuesto de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro (lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas, o en cualquier otra forma que, por sus características objetivas, no esté normalmente destinada al consumo final, sino a su utilización en la elaboración de productos terminados de oro destinados a dicho consumo) cuya ley sea igual o superior a 325 milésimas, de la que sea destinatario cualquier empresario o profesional. El sujeto pasivo del Impuesto que grava tales operaciones, y que estará obligado a liquidar a la Hacienda pública las cuotas devengadas por las mismas, será pues el empresario o profesional destinatario de ellas, y no por tanto el que las realice.

La finalidad de este precepto, tanto en la versión anterior como en la nueva, es combatir un esquema de fraude que, aunque con diversas variantes, consiste básicamente en que operadores que detentan irregularmente en España el referido oro sin haber soportado el Impuesto (por ejemplo, por haberlo introducido en España mediante contrabando), lo venden en el interior de nuestro país repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido al adquirente, pero no liquidan a la Hacienda Pública tales cuotas. Dichas actuaciones resultan claramente lesivas para la Hacienda Pública, puesto que el adquirente puede deducir unas cuotas del Impuesto que el transmitente sistemáticamente no ingresa y que a la Administración Tributaria le es difícil reclamar a este último dado que los referidos operadores se constituyen como tales para desaparecer en un corto espacio de tiempo y mediante procedimientos que dificultan considerablemente su localización. Pero también resultan perjudiciales para los operadores que actúan legalmente en el mismo mercado, puesto que los precios sin Impuesto que ofertan en el mismo los operadores irregulares son sensiblemente inferiores, al contar precisamente con el Impuesto que repercutirán pero que no ingresarán a la Hacienda Pública como una partida más de ingreso para los mismos.

4.3. Reducción a cuatro años de los plazos para rectificar la repercusión del Impuesto, para ejercitar el derecho a la deducción de cuotas y a la compensación de saldos a favor del sujeto pasivo, y para efectuar la rectificación de deducciones practicadas.

El apartado seis del artículo 6 de la Ley 55/1999 dispone la reducción de cinco a cuatro años de los plazos que se indican a continuación, recogidos en los preceptos de la Ley 37/1992 que asimismo se señalan:

- El plazo para rectificar una repercusión del Impuesto previamente efectuada, a que se refiere el apartado uno del artículo 89;
- Los plazos para ejercitar el derecho a la deducción de cuotas y la compensación de saldos a favor del sujeto pasivo, a que se refieren los apartados tres y cinco del artículo 99 y el artículo 100;
- El plazo para rectificar las deducciones practicadas, a que se refiere el artículo 114.

La reducción de dichos plazos desde los cinco a los cuatro años tiene como finalidad ajustar la duración de los mismos a la del plazo de prescripción a que se refiere el artículo 64 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada al mismo por la Ley 1/1998, de 28 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, en vigor desde el día 1 de enero de 1999, plazo este último que fue objeto de reducción también desde los cinco a los cuatro años.

Dicha reducción es la única modificación que se ha realizado en esta materia, por lo que subsisten en idénticos términos las dudas y los problemas que se plantean para aplicar la institución de la prescripción a que se refiere el artículo 64 de la Ley General Tributaria respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya técnica de liquidación es con frecuencia compleja por contener elementos que tienen trascendencia en más de un período de liquidación y por verse afectada la misma por las relaciones que el sujeto pasivo mantiene con un tercero como consecuencia del mecanismo de la repercusión-deducción del Impuesto en que se basa la aplicación del mismo.

Respecto de la reducción de plazos que se está comentando, sólo se han establecido de manera expresa normas transitorias, en la disposición transitoria quinta de la Ley 55/1999, para los supuestos de los plazos para el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas y a la compensación de saldos a favor del sujeto pasivo, pero no para el supuesto de rectificación de la repercusión del Impuesto ni para el de rectificación de deducciones.

Así, según el apartado uno de la referida disposición transitoria, los sujetos pasivos que hubiesen soportado o satisfecho cuotas del Impuesto cuyo derecho a la deducción hubiese nacido durante el año 1995, y que no hubiesen efectuado la deducción de tales cuotas en una declaración-liquidación correspondiente a un período de liquidación iniciado con anterioridad a 1 de enero del año 2000, podrán practicar dicha deducción en cualquiera de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los períodos de liquidación de este último año.

De manera similar, y según establece el apartado dos de la misma disposición transitoria, los sujetos pasivos que tuviesen cuotas pendientes de compensar procedentes de declaraciones-liquidaciones presentadas durante el año 1995 (incluida por tanto la correspondiente al último período de 1994 y excluida la del último período de aquel año), podrán practicar dichas compensaciones en cualquiera de las declaraciones-liquidaciones a presentar por el Impuesto sobre el Valor Añadido durante el año 2000 (excluida por tanto la del último período de este último año que se presentará en el mes de enero del año 2001).

Estas normas transitorias ponen de manifiesto que la reducción de los plazos en los casos a que las mismas se refieren resulta aplicable también respecto de cuotas cuyo derecho a deducir haya nacido con anterioridad al 1 de enero de 1999, y respecto de saldos a compensar a favor del sujeto pasivo originados en declaraciones-liquidaciones presentadas antes de dicha fecha, lo cual es razonable, pues su aplicación únicamente respecto de cuotas devengadas y saldos originados a partir de la referida fecha supondría un retraso no justificado en los efectos prácticos de la medida adoptada.

No obstante, con las citadas normas transitorias se evita que los contribuyentes que al amparo de lo previsto en la redacción de los artículos 99 y 100 de la Ley 37/1992 vigente hasta el 31 de diciembre de 1999 hubiesen optado por agotar el plazo de cinco años previsto en dichos preceptos, se vean perjudicados por la reducción de dicho plazo a cuatro años a partir del 1 de enero de 2000. Es más, en determinados casos, la citada disposición transitoria va a permitir incluso la práctica de la citada deducción y compensación una vez transcurrido el referido plazo de cinco años, como por ejemplo en el caso de una cuota cuyo derecho a deducir hubiese nacido en febrero de 1995, que podrá ser deducida hasta en la declaración-liquidación correspondiente al último período del año 2000, es decir, en la declaración-liquidación de un período que se ha iniciado varios meses después de transcurridos los cinco años (contados de fecha a fecha) desde que se produjo el nacimiento del derecho a su deducción.

Dada la ausencia de normas transitorias para el supuesto de reducción a cuatro años del plazo para rectificar la repercusión del Impuesto a que se refiere el artículo 89 de la Ley 37/1992, y del plazo para rectificar las deducciones practicadas previsto en el artículo 114 de la misma Ley, cabe plantearse si el nuevo plazo de cuatro años resulta aplicable únicamente respecto de las repercusiones y deducciones que se efectúen a partir del día 1 de enero de 2000, o bien si dicho plazo resulta aplicable también respecto de las repercusiones y deducciones efectuadas con anterioridad a dicha fecha.

No resulta razonable suponer que el legislador haya querido que el nuevo plazo de cuatro años sólo resulte aplicable respecto de repercusiones y deducciones que se efectúen a partir de 1 de enero de 2000, pues ello supondría retrasar excesiva e injustificadamente la efectividad práctica de la medida adoptada. Por ello, puede considerarse que el referido plazo resulta también aplicable respecto de repercusiones y deducciones efectuadas con anterioridad a 1 de enero de 2000.

4.4. Supresión del supuesto de exclusión del derecho a deducir las cuotas soportadas relativas a objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Artículo 96.uno.2.º No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

(...)

~~2.º Los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección definidos en el artículo 136 de esta Ley~~

(...)

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

- 1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.
- 2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.
- 3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones».

El apartado ocho del artículo 6 de la Ley 55/1999 suprime el número 2.º del apartado uno del artículo 96 de la Ley 37/1992.

El citado precepto constituía un supuesto de exclusión total del derecho a deducir que resultaba aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección definidos en el artículo 136 de la propia Ley 37/1992, salvo en los casos en que el empresario o profesional destinatario de dichas operaciones se dedicase con habitualidad a la realización de las siguientes actividades de las cuales constituyen su objeto los referidos bienes y servicios:

- La realización de entregas o cesiones de uso a título oneroso de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección;
- La prestación a título oneroso de los mismos servicios relativos a objetos de arte, antigüedades y objetos de colección por los que hubiese soportado las cuotas del Impuesto a deducir.

En definitiva pues, en virtud del referido supuesto de exclusión del derecho a deducir, las mencionadas cuotas relativas a objetos de arte, antigüedades u objetos de colección únicamente podían ser deducidas cuando los bienes o servicios con ocasión de cuya adquisición se soportaron constituirían el propio objeto del tráfico de la actividad empresarial o profesional del adquirente o se referían directamente a dicho objeto. En los restantes casos, los empresarios o profesionales destinatarios de las citadas operaciones no podían deducir las cuotas soportadas por las mismas, lo que en estos casos quedaba justificado por el carácter de «bienes de lujo» (tal y como señala el art. 17.6 de la Directiva 77/388/CEE) cuya utilización efectiva en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales es más que dudosa.

Pues bien, con la supresión del citado supuesto de exclusión del derecho a deducir, las referidas cuotas relativas a objetos de arte, antigüedades u objetos de colección podrán ser objeto de deducción por cualquier empresario o profesional que las soporte, en las mismas condiciones que las demás cuotas soportadas por el mismo, es decir, en las condiciones y con los requisitos previstos en los restantes artículos del Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992 en que se regula el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, hay que señalar que para ello es necesario que los bienes o servicios por cuya adquisición se soportan las mencionadas cuotas sean utilizados efectivamente en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

4.5. Subvenciones que no deben integrarse en la base imponible de las operaciones realizadas por el empresario o profesional que las percibe. Incidencia en el derecho a deducir.

4.5.1. Introducción.

El artículo 6 de la Ley 68/1997, de 30 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31), que entró en vigor el día 1 de enero de 1998, modificó los artículos 102, 104 y 106 de la Ley 37/1992, estableciendo las repercusiones que, en el derecho a deducir del empresario o profesional que las recibe, tiene el hecho de la percepción por el mismo de subvenciones cuyo importe no deba formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice, pero que contribuyan a financiar su actividad empresarial o profesional.

Tales repercusiones son, básicamente, las siguientes:

- a) En el caso de subvenciones de capital que hubiesen sido concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, se produce una limitación en el derecho a la deducción de las cuotas específicamente soportadas por tales operaciones, de manera que tales cuotas no podrán ser objeto de deducción en la misma medida en que la subvención contribuya a financiar la adquisición de los citados bienes o servicios.
- b) En el caso de percepción de subvenciones distintas de las mencionadas en la letra a) anterior, el empresario o profesional que las recibe estará obligado a aplicar la regla de prorrata por el mero hecho de percibir las, debiendo incluir su importe, en el ejercicio en que las perciba, en el denominador de la fracción a utilizar para el cálculo de su porcentaje de deducción en regla de prorrata, si bien, tratándose de subvenciones de capital podrá imputarlas por quintas partes en el año en que perciba la subvención y en los cuatro siguientes.

En relación con esta materia, la normativa reguladora de la misma ha sido objeto con efectos a partir del 1 de enero de 2000 de las dos modificaciones que se comentan a continuación.

4.5.2. Derogación de la disposición transitoria relativa a las subvenciones que hubiesen sido acordadas con anterioridad al 1 de enero de 1998.

Con el fin de evitar, en determinados casos, ciertos efectos retroactivos de las referidas medidas relativas a la incidencia que en el derecho a deducir tiene el hecho de la percepción de las mencionadas subvenciones, la disposición transitoria vigésimo segunda de la Ley 66/1997 estableció que las citadas previsiones contenidas en los artículos 102, 104 y 106 de la Ley 37/1992, en la redacción dada por la propia Ley 66/1997, no eran aplicables a las subvenciones que se hubiesen acordado con anterioridad al día 1 de enero de 1998.

Pues bien, la disposición derogatoria segunda de la Ley 55/1999 deroga con efectos a partir del día 1 de enero de 2000 la referida disposición transitoria vigésimo segunda de la Ley 66/1997, y señala además expresamente que «a las subvenciones que no integran la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, acordadas antes del día 1 de enero de 1998 y percibidas a partir de la fecha de entrada en vigor de la presente Ley [1 de enero de 2000], les serán de aplicación las normas contenidas en los artículos 102, apartado uno, 104, apartados uno y dos y 106, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

Si bien desde un punto de vista puramente teórico puede argumentarse que la supresión de la citada disposición transitoria puede dar lugar a que vuelvan a producirse los efectos retroactivos que con la misma se quisieron evitar, lo cierto es que es muy poco probable que ello sea así si, tal y como mantiene la Administración Tributaria en la interpretación que la misma hace de la derogada dispo-

sición transitoria, el «acuerdo» a que se refería esta última era el acuerdo por el que se reconoce la obligación de la Administración de hacer frente al pago de la subvención, y no otros actos o acuerdos relativos a la subvención que se hubiesen producido con anterioridad como, por ejemplo, la aprobación de los Presupuestos en los que se consigne el crédito con cargo al que habrá de satisfacerse la subvención o la firma del convenio, contrato o programa en virtud del cual se concederá la subvención.

4.5.3. Exclusión de las subvenciones financiadas con cargo al «Instrumento Financiero de la Pesca (IFOP)» de la Comunidad Europea.

Artículo 104.uno.tercer párrafo.

(...)

«A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, no se tomarán en cuenta las subvenciones que no integren la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.2, apartado 3.º, de esta Ley, financiadas con cargo ~~al~~ **a los Fondos Europeos del FEOGA y del IFOP**, ni las percibidas por los centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1982, de 7 de abril, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43».

El apartado diez del artículo 6 de la Ley 55/1999 ha modificado la redacción del tercer párrafo del número 2.º del apartado dos del artículo 104 de la Ley 37/1992.

Dicha modificación supone que lo dispuesto en los artículos 102, 104 y 106 de la Ley 37/1992 en relación con la incidencia que, en el derecho a deducir del empresario o profesional que las recibe, tiene el hecho de la percepción por el mismo de subvenciones que no deban integrarse en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice, pero que contribuyan a financiar su actividad empresarial o profesional, a que hemos hecho referencia anteriormente, no será aplicable a partir del día 1 de enero de 2000 respecto de las subvenciones financiadas con cargo al «Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca (IFOP)», creado mediante el Reglamento (CEE) 2080/93 del Consejo, de 20 de julio de 1993 (Diario Oficial de las Comunidades Europeas número L191, de 31 de julio de 1993).

Ejemplos de subvenciones financiadas con cargo al IFOP los encontramos en el Reglamento (CE) n.º 2468/98 del Consejo, de 3 de noviembre de 1998, por el que se definen los criterios y condiciones de las intervenciones comunitarias con finalidad estructural en el sector de la pesca, la acuicultura y la transformación y comercialización de sus productos (Diario Oficial de las Comunidades Europeas número L312, de 20 de noviembre de 1998).

4.6. Determinación del volumen de operaciones del empresario o profesional adquirente en los casos de transmisión de la totalidad o de parte de un patrimonio empresarial o profesional.

Artículo 121.uno.

«Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural **anterior**, incluidas las exentas del Impuesto.

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».

El apartado doce del artículo 6 de la Ley 55/1999 ha modificado la redacción del apartado uno del artículo 121 de la Ley 37/1992, artículo este que contiene las reglas a aplicar para determinar el volumen de operaciones de los empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El dato del volumen de operaciones de un empresario o profesional tiene relevancia con carácter general en el Impuesto sobre el Valor Añadido para determinar cuál es el período de liquidación de dicho Impuesto (mensual o trimestral) que el mismo debe aplicar. Así, según el artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el período de liquidación en dicho Impuesto coincide con carácter general con el trimestre natural. Una excepción a dicha regla está constituida por el caso de los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de mil millones de pesetas, caso este último en que el período de liquidación coincidirá con el mes natural.

Pues bien, el nuevo segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley 37/1992 parece que tiene como finalidad que, en los supuestos en que se hubiese producido la transmisión de la totalidad o de parte de un patrimonio empresarial o profesional, se calcule el volumen de operaciones del adquirente, a efectos de determinar cuál es el período de liquidación del Impuesto que debe aplicar el mismo, atendiendo no sólo a las operaciones realizadas por él, sino también a las efectuadas por el transmitente que resulten imputables al patrimonio transmitido (es decir, que hubiesen sido realizadas por el transmitente mediante el patrimonio transmitido).

El objetivo fundamental de la medida adoptada parece ser que es el corregir determinadas situaciones que se producen cuando tiene lugar la transmisión, a empresas de reciente o nueva creación, de la totalidad o parte del patrimonio de otra u otras preexistentes, frecuentes en los casos de escisiones y fusiones de empresas. En tales casos, sería frecuente también que la empresa de nueva o reciente creación adquirente del referido patrimonio viniese aplicando períodos de liquidación trimestrales, pues su volumen de operaciones con anterioridad vendría siendo inexistente o muy reducido. La empresa adquirente podría continuar con la aplicación de dicho período de liquidación durante un cierto tiempo tras la adquisición de dicho patrimonio, incluso en los casos en que la empresa transmitente del mismo viniese aplicando el período de liquidación mensual por venir siendo su volumen de operaciones superior a mil millones de pesetas. La modificación que comentamos pretendería ajustar el período de liquidación que debe aplicar el sujeto pasivo que efectúe la referida adquisición patrimonial a la dimensión real de su actividad referida al volumen de operaciones de la misma en tanto tal, considerándola por tanto también cuando la venía ejerciendo el empresario transmitente utilizando para ello el patrimonio objeto de transmisión.

Lo que no se desprende con claridad del citado párrafo es respecto de qué año se calculará el volumen de operaciones del adquirente del patrimonio según las normas contenidas en el mismo y a partir de qué momento se tendrá en cuenta tal volumen de operaciones para determinar el período de liquidación que corresponde aplicar a dicho adquirente.

En efecto, en el mencionado párrafo se indica que el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente del patrimonio empresarial será el resultado de añadir al realizado por él durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación a su patrimonio transmitido. Pero no queda claro cuál es el «año natural anterior» a que se refiere el precepto. ¿Sería anterior respecto de qué otro año?

Una primera respuesta sería decir que el «año natural anterior» a que se refiere el citado precepto es el año anterior a aquel en que tiene lugar la transmisión del patrimonio empresarial a que dicho precepto se refiere, en cuyo caso, el adquirente debe volver a calcular nuevamente tras realizar la adquisición del patrimonio el volumen de operaciones de aquel año aplicando la nueva regla contenida en referido precepto, y si el importe del mismo supera los mil millones de pesetas deberá pasar a aplicar el período de liquidación mensual a partir de dicho momento, en el supuesto de que no lo viniese aplicando ya con anterioridad. En este caso, tanto por razones de simplificación en la gestión del Impuesto, como por el hecho de que en la normativa reguladora del mismo no se contemplan períodos de liquidación distintos del trimestre o del mes naturales, resulta razonable considerar que si el sujeto pasivo adquirente del patrimonio se viese obligado a cambiar su período de liquidación del trimestre natural al mes natural en el curso del año natural en que efectúe la adquisición patrimonial, debería aplicar el nuevo período de liquidación mensual respecto de aquellos períodos mensuales correspondientes a dicho año que se inicien a partir de la finalización del período trimestral en que tuvo lugar dicha adquisición. El hecho de que un mismo sujeto pasivo deba aplicar en determinados casos períodos de liquidación de distinta duración (unos mensual y otros trimestral) dentro de un mismo año natural no debería considerarse como un obstáculo insalvable, puesto que ésta es una situación conocida que se presenta también en el caso de empresarios que

comienzan a aplicar el período de liquidación mensual en el transcurso de un año natural por haber superado durante el mismo el volumen de operaciones de veinte millones de pesetas en determinadas clases de operaciones que le dan derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor al término de cada período de liquidación.

Otra posible interpretación sería entender que, dado que, con carácter general, es al comienzo de cada año natural cuando el sujeto pasivo debe determinar cuál es el período de liquidación que deberá aplicar en principio a lo largo de todo ese año con base a su volumen de operaciones del año anterior, el «año natural anterior» a que se refiere el precepto que se está comentando lo sería el propio año en que el sujeto pasivo realiza la adquisición patrimonial y lo sería, obviamente, respecto del año siguiente al mismo, siendo en este último año en el que se deberá aplicar el período de liquidación que corresponda con base al volumen de operaciones imputable a dicho sujeto pasivo en el año en que el mismo realizó la adquisición patrimonial calculado según lo previsto en el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley 37/1992 (es decir, sumando al volumen de operaciones realizado por dicho sujeto pasivo en este último año, tanto antes como después de haber efectuado la adquisición patrimonial, el volumen de operaciones realizado por el transmitente antes de la transmisión patrimonial que sea imputable al patrimonio transmitido). En esta interpretación, el sujeto pasivo adquirente no tendría que cambiar de período de liquidación durante el año natural en el que hubiese efectuado la adquisición patrimonial, aplicando durante todo el mismo el período de liquidación que determinó al comienzo de dicho año.

Una tercera posible interpretación sería aquella que integrase e hiciese compatibles y aplicables a la vez las dos anteriores, en el sentido de entender que el «año natural anterior» a que se refiere el precepto fuese tanto el año anterior a aquel en que tiene lugar la transmisión patrimonial, respecto de este último (primera interpretación señalada), como el propio año en que se realiza dicha transmisión, respecto del año siguiente al mismo (segunda de las interpretaciones). Esta tercera interpretación sería la que permitiría una mejor consecución de los objetivos que parece se pretenden conseguir con la modificación introducida, a saber, que exista la mayor continuidad posible entre el período de liquidación que venía aplicando la empresa que transmite su patrimonio y el que aplique la empresa que lo adquiere, pues, en definitiva, de alguna manera, la segunda sustituye a la primera en el desarrollo de la actividad que esta última venía ejerciendo con el patrimonio objeto de transmisión.

La referencia que se hace en el precepto al supuesto en que se hubiese producido la transmisión de una parte del patrimonio empresarial o profesional, considero que debe entenderse referida a aquellos casos en que dicha parte constituye una rama de actividad, es decir, un conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, pues sólo en tal caso resultaría razonable imputar un determinado volumen de operaciones a dicha parte del patrimonio empresarial. Por el contrario, difícilmente podría realizarse tal imputación respecto de una parte aislada de dicho patrimonio (una máquina por ejemplo) que fuese objeto de transmisión.

El citado párrafo no condiciona la aplicación de lo que en él se dispone a que hubiese resultado a su vez aplicable a la transmisión a que el mismo se refiere alguno de los supuestos de no sujeción previstos en el número 1.º del artículo 7 de la Ley 37/1992 para determinados casos de transmisión de la totalidad o de partes de un patrimonio empresarial o profesional. Por tanto, considero que dicho párrafo será aplicable tanto si la citada transmisión no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el citado artículo 7.1.º, como si no resulta aplicable a la misma ninguno de los supuestos de no sujeción contenidos en tal precepto por no concurrir alguno de los requisitos exigidos para ello en el mismo (por ejemplo, en el caso a que se refiere la letra a) del citado precepto, por no continuar el adquirente con el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales que desarrollaba el transmitente, o en el supuesto contemplado en la letra b) del mismo, por no tener derecho la transmisión patrimonial al régimen tributario a que se refiere dicha letra).

En relación con el párrafo que se está comentando cabe señalar también que, dada la escueta redacción del mismo, sería conveniente que se realizase un desarrollo reglamentario de su contenido que aclarase, entre otras posibles cuestiones, las dudas en la interpretación del mismo que acaban de apuntarse y cuyo lugar natural de ubicación será el artículo 71 del Reglamento del Impuesto, en el que se contienen las normas generales de liquidación del Impuesto.

Por otra parte, considero que la inclusión de la palabra «anterior» en el primer párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley (...de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural **anterior**, incluidas las exentas»), en cuyo texto no figuraba con anterioridad a la modificación que de todo el artículo 121 de la Ley 37/1992 ha efectuado el apartado doce del artículo 6 de la Ley 55/1999, debe obedecer a una errata.

En efecto, el artículo 121 de la Ley 37/1992 establece los criterios para determinar el volumen de operaciones del sujeto pasivo en cada año natural, para lo cual deben tenerse en cuenta las operaciones realizadas por el mismo en dicho año, y no en el año «anterior». Ello no debe confundirse con el hecho de que, a determinados efectos, como por ejemplo la determinación al comienzo de cada año de cuál es el período de liquidación a aplicar por un sujeto pasivo durante el mismo, se tenga en cuenta su volumen de operaciones del año anterior.

4.7. Elevación al cinco por ciento del porcentaje de compensación aplicable en el régimen especial de la agricultura.

Artículo 130.cinco.

«Cinco. La compensación a tanto alzado a que se refiere el apartado Tres de este artículo será la cantidad resultante de aplicar el porcentaje del ~~4,5~~ **5** por ciento al precio de venta de los productos o de los servicios indicados en dicho apartado.

Para la determinación de tales precios no se computarán los tributos indirectos que gravan dichas operaciones ni los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros o financieros, cargados separadamente al adquirente.

En las operaciones realizadas sin contraprestación dineraria el referido porcentaje se aplicará al valor en el mercado de los productos entregados».

El apartado tres del artículo 71 de la Ley 54/1999 modifica el apartado cinco del artículo 130 de la Ley 37/1992.

Dicha modificación consiste exclusivamente en elevar del 4,5% al 5% el porcentaje de compensación a tanto alzado aplicable en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

La evolución histórica de dicho porcentaje ha sido la siguiente:

- El 4 por 100, aplicable durante los años 1986 a 1998, ambos inclusive.
- El 4,5 por 100, aplicable durante el año 1999.
- El 5 por 100, aplicable desde el 1 de enero de 2000.

4.8. Desaparición del régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles.

La disposición adicional vigésima tercera de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31 de diciembre de 1997), estableció la supresión, con efectos a partir del 1 de enero de 2000, del régimen especial de determinación de las bases imponibles, aplicable a determinados comerciantes minoristas.

En congruencia con dicha previsión, el artículo 6 de la Ley 55/1999 ha modificado diversos preceptos de la Ley 37/1992 con el fin de hacer desaparecer del texto de la misma vigente a partir del 1 de enero de 2000 la regulación de dicho régimen especial, suprimido con efectos a partir de dicha fecha. Así:

a) El apartado once del artículo 6 de la Ley 55/1999 ha efectuado las siguientes modificaciones en el artículo 120 de la Ley 37/1992, relativas al tema que nos ocupa:

- En el número 6.º del apartado uno, en el que se enumeran los distintos regímenes especiales existentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se ha sustituido la referencia a los «regímenes especiales del comercio minorista», por una referencia al «régimen espe-

cial del recargo de equivalencia», que es el único régimen especial aplicable específicamente a los comerciantes minoristas que pervive en dicho Impuesto tras la supresión del régimen de determinación proporcional de las bases imponibles.

- Se han suprimido las referencias al régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles contenidas en el apartado tercero, y se ha suprimido el último párrafo del apartado cuatro, que se refería exclusivamente a dicho régimen especial.

b) El apartado quince del artículo 6 de la Ley 55/1999 ha efectuado las siguientes modificaciones en el Capítulo VII del Título IX (Regímenes Especiales) de la Ley 37/1992:

- Se cambia la denominación del citado Capítulo, que en vez de «Regímenes especiales del comercio minorista», pasa a denominarse «Régimen especial del recargo de equivalencia», puesto que únicamente contiene preceptos relativos a este último régimen especial;
- Se suprime por innecesaria la división en tres secciones que tenía el Capítulo (1.ª de disposiciones comunes, 2.ª que comprendía los artículos relativos al régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles y 3.ª relativa al régimen especial del recargo de equivalencia);
- Se modifica la redacción del artículo 148 que, bajo el título «Régimen especial del recargo de equivalencia», incorpora, en sus apartados uno y dos, el mismo texto de los apartados uno y dos del antiguo artículo 153 que se deroga, y en su apartado tres, una redacción similar a la que tenía ese mismo apartado con anterioridad al 1 de enero de 2000 en la que se ha suprimido únicamente una referencia implícita que contenía al régimen de determinación proporcional de las bases imponibles;
- Se derogan íntegramente los artículos 150, 151 y 152, relativos al régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles, y el artículo 153, que se refería al régimen especial del recargo de equivalencia pero cuyo contenido, como hemos señalado anteriormente, ha pasado a formar parte del nuevo artículo 148.

Así, en resumen, el Capítulo VII del Título IX de la Ley 37/1992, bajo la denominación de «Régimen especial del recargo de equivalencia», regula exclusivamente el citado régimen especial y consta a partir de 1 de enero de 2000 de los siguientes artículos:

- El artículo 148, titulado «Régimen especial del recargo de equivalencia», que tiene tres apartados. La redacción de los apartados uno y dos es idéntica a la de los apartados uno y dos del artículo 153 vigente hasta el 31 de diciembre de 1999 y que se deroga. El texto del apartado tres coincide esencialmente con el del texto del apartado tres del propio artículo 148 vigente hasta la citada fecha;

- El artículo 149, que contiene el concepto de comerciante minorista a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que no ha sido objeto de modificación;
- Los artículos 150, 151, 152 y 153, que están vacíos de contenido por haber sido objeto de derogación;
- Los artículos 154 a 163, ambos inclusive, que se refieren al régimen especial del recargo de equivalencia y que no han sido objeto de modificación.

4.9. Tratamiento del Impuesto Especial sobre la Electricidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Impuesto Especial sobre la Electricidad se creó por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (Boletín Oficial del Estado del 31 de diciembre de 1997), cuyo artículo 7 modificó a tal fin la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

El Impuesto sobre la Electricidad es un impuesto especial de fabricación que grava la fabricación e importación de electricidad, cuyo devengo, en el supuesto habitual en el que la energía eléctrica sale de las instalaciones consideradas como fábricas o depósitos fiscales como consecuencia de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación, debiendo los sujetos pasivos de dicho Impuesto repercutir el importe de las cuotas del mismo sobre los adquirentes de la electricidad, que quedan obligados a soportarlo.

La misma Ley 66/1997 que creó el Impuesto Especial sobre la Electricidad, modificó también, con efectos a partir del día 1 de enero de 1998, la disposición adicional cuarta de la Ley 37/1992, que delimita las referencias a los Impuestos Especiales contenidas en esta última Ley, añadiéndole el texto que se hace constar en negrita: «Las referencias a los Impuestos Especiales contenidas en esta Ley deben entenderse realizadas a los Impuestos Especiales de fabricación comprendidos en el artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, **con excepción del Impuesto sobre la Electricidad**».

A raíz de la citada modificación de la disposición adicional cuarta de la Ley 37/1992, se ha suscitado una controversia acerca de si el importe del Impuesto sobre la Electricidad debe formar parte o no de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los suministros de electricidad.

Basándose en que el artículo 78.dos.3.º de la Ley 37/1992 establece que se incluyen en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido los tributos que recaigan sobre la misma operación gravada y, en particular, los Impuestos Especiales, y teniendo en cuenta que la citada dis-

posición adicional, en la redacción dada por la Ley 66/1997, exceptúa al Impuesto sobre la Electricidad de la consideración de Impuesto Especial a efectos de lo previsto en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, hubo quien consideró que el Impuesto sobre la Electricidad no debía formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los suministros de electricidad.

Por el contrario, otros, entre los que se encuentra la Administración Tributaria (véanse al respecto las numerosas contestaciones a consultas que sobre este tema ha emitido la Dirección General de Tributos), consideran que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 37/1992, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los suministros de electricidad está constituida por el importe total de la contraprestación de los mismos, en la que debe considerarse incluido cualquier crédito efectivo a favor de quien realice tales suministros, así como los tributos de cualquier clase que recaigan sobre los mismos. Dado que el Impuesto sobre la Electricidad recae sobre los suministros de energía eléctrica y que el mismo se repercute sobre los destinatarios de dichos suministros, su importe constituye por tanto un crédito efectivo a favor de quien los efectúa derivado de su realización y, por consiguiente, las cuotas de dicho Impuesto deben formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava los suministros de electricidad. Estiman que la referencia a los Impuestos Especiales contenida en el artículo 78.dos.4.º tiene el carácter de mero ejemplo, siendo su única virtualidad en la práctica el excluir de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido al Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, sin que tal exclusión pueda alcanzar también al Impuesto sobre la Electricidad.

En este contexto se produce nuevamente una modificación de la disposición adicional cuarta de la Ley 37/1992, que efectúa el apartado dieciocho del artículo 6 de la Ley 55/1999 y que consiste en volver a dejar la redacción de dicha disposición tal y como estaba con anterioridad a la modificación que de la misma efectuó la Ley 66/1997, es decir, sin la citada referencia al Impuesto sobre la Electricidad. Además, la disposición transitoria sexta de la propia Ley 55/1999 establece que la citada modificación que el apartado dieciocho de su artículo 6 realiza de la disposición adicional cuarta de la Ley 37/1992 surte efectos desde el día 1 de enero de 1998.

Por otra parte, el apartado diecinueve del artículo 6 de la Ley 55/1999 modifica la redacción de la letra a) del apartado quinto del anexo de la Ley 37/1992, añadiéndole un segundo párrafo según el cual el régimen de depósito distinto del aduanero definido para los bienes que son objeto de los impuestos especiales de fabricación no se aplica a la electricidad. Además, la misma citada disposición transitoria sexta de la Ley 55/1999 establece también que la referida modificación de la letra a) del apartado cinco del anexo de la Ley 37/1992 efectuada por su artículo 6 surte efectos desde el día 1 de enero de 1998.

Estas dos modificaciones, consideradas conjuntamente, parecen sugerir que el legislador quiere aclarar que la modificación que mediante la Ley 66/1997 efectuó de la disposición adicional cuarta de la Ley 37/1992 no puede ser interpretada en el sentido de que la misma supone la exclusión de

las cuotas del Impuesto sobre la Electricidad de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava los suministros de electricidad, sino que la misma suponía únicamente que no resultase aplicable el régimen de depósito distinto del aduanero respecto de la electricidad, con el fin de evitar que tuviesen que ser gravados los suministros de electricidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido como operaciones asimiladas a importaciones en virtud de lo dispuesto en el artículo 19.5.º de la Ley 37/1992.

4.10. Liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los casos en que determinados bienes salen de las áreas exentas a que se refiere el artículo 23 de la Ley 37/1992 o abandonan los regímenes económicos o fiscales mencionados en el artículo 24 de la misma Ley.

Anexo de la Ley 37/1992. Apartado sexto. Número 3.º.

(...)

«3.º Los titulares de las áreas o depósitos a que se refiere este precepto serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria que corresponda, según lo dispuesto en los números anteriores de este apartado sexto, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del Impuesto. ~~A estos efectos, los titulares de las áreas o depósitos deberán exigir de la persona obligada a la liquidación e ingreso de las cuotas correspondientes a las salidas de las áreas o abandono de regímenes, antes de que se realice dicha salida o abandono, que acredite suficientemente haber realizado la citada liquidación y, en su caso, ingreso de las cuotas correspondientes en la Administración Tributaria competente».~~

El apartado veinte del artículo 6 de la Ley 55/1999 modifica la redacción del número 3.º del apartado sexto del anexo de Ley 37/1992, suprimiendo el último inciso de dicho número.

El inciso suprimido contenía un requisito de imposible cumplimiento en la práctica, lo que justifica plenamente su desaparición.

En efecto, en los supuestos a que se refieren el segundo párrafo del número 5.º del artículo 19 de la Ley 37/1992 y el apartado sexto del anexo de la misma Ley, en que determinados bienes salen de las áreas exentas a que se refiere el artículo 23 de dicha Ley o abandonan los regímenes económicos o fiscales mencionados en su artículo 24, la liquidación del Impuesto que resulta procedente en tales casos debe efectuarse, según lo dispuesto en el artículo 71 del Reglamento del

Impuesto, en un plazo cuyo inicio es posterior a la finalización del período de liquidación mensual o trimestral dentro del cual se haya producido la referida salida o abandono. Por tanto, a los propietarios de los bienes les resultaba imposible acreditar al titular del área o depósito concernido, con carácter previo a la referida salida o abandono, la realización de la citada liquidación y, en su caso, ingreso del Impuesto, pues tal liquidación no podía ser efectuada hasta un momento posterior en el tiempo.