

**ANTONIO VICTORIA SÁNCHEZ**

*Inspector de Finanzas del Estado*

**Extracto:**

**L**A Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social introduce importantes novedades en relación con el IVA, que responden a tres objetivos principales: el impulso a las pequeñas y medianas empresas, la adopción de medidas preventivas de la elusión fiscal y la mejora técnica de la normativa de dicho tributo, adecuando ésta a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
  
- II. Novedades introducidas por la Ley 66/1997.
  - 1. Sujeción al IVA de las operaciones efectuadas por los entes públicos (art. 7.8.º LIVA).
  - 2. Exenciones en operaciones interiores (art. 20, apartados uno, números 9.º, 13.º, 18.º, 24.º y 27.º y dos LIVA y art. 154, dos LIVA).
  - 3. Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones (arts. 22, apartados uno y cuatro y 86 LIVA).
  - 4. Base imponible (arts. 78, dos, 3.º y 80 LIVA).
  - 5. Deducciones (arts. 95, 96, 101, 102, 104, 106 y 111 de la Ley 37/1992).
  - 6. Devoluciones (art. 115, tres LIVA).
  - 7. Regímenes especiales.
  - 8. Otras novedades.
  
- III. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

La Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998 mantiene, de acuerdo con lo que se señala ya en su Exposición de Motivos, «la línea de disciplina y austeridad iniciada por la política presupuestaria a mediados de 1996» y ello con el objetivo fundamental de situar a nuestro país «en el grupo de países que iniciarán la Unión Monetaria en 1999». Estos objetivos de política económica exigen la adopción de medidas complementarias en diversos ámbitos (tributario, administrativo y laboral) que se contienen en la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y que ha sido publicada en el Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre de 1997.

Por lo que se refiere al ámbito tributario, la Ley 66/1997 responde a una serie de criterios, mencionados en su Exposición de Motivos, a saber: «mantenimiento de la presión fiscal global al servicio del cumplimiento de las condiciones de convergencia para el ingreso en la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria; fomento del ahorro a largo plazo, mediante la mejora del tratamiento tributario del ahorro-previsión; impulso de la competitividad de la pequeña y mediana empresa mediante la adopción de buena parte de las recomendaciones adoptadas en el seno de la Comisión Interministerial encargada de analizar la problemática especial de este sector de vital importancia y, finalmente, incorporación de determinadas disposiciones tendentes a profundizar en las medidas preventivas del fraude fiscal y, sobre todo, de ciertas conductas elusivas». A estos objetivos responde la normativa tributaria contenida en la Ley 66/1997, que afecta tanto a impuestos como a tasas y que incide no sólo en la regulación específica de las distintas figuras tributarias, sino también en la propia Ley General Tributaria.

Por lo que se refiere a las novedades introducidas por la Ley 66/1997 en relación con el IVA, que constituyen el objeto de este trabajo, hay que señalar que el conjunto de todas ellas responde a los distintos objetivos enunciados en su Exposición de Motivos y que antes hemos mencionado. No obstante, hay que señalar que de esos objetivos, el relativo al impulso de las pequeñas y medianas empresas presenta una especial relevancia, así como el referido a la adopción de medidas preventivas del fraude y la elusión fiscales, como se demuestra en la nueva regulación de las limitaciones, exclusiones y restricciones del derecho a la deducción. Junto a ellas, hay novedades inspiradas por

un marcado deseo de mejorar la posición que al contribuyente corresponde en el marco de este tributo (así, las relativas a la posibilidad de modificar la base imponible del IVA en el caso de créditos incobrables y a las devoluciones) y otras que encuentran su origen en la voluntad de perfeccionar técnicamente la normativa reguladora del impuesto (por ejemplo, la modificación que afecta a las operaciones efectuadas por los entes públicos o el nuevo tratamiento que se dispensa a las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones y que no forman parte de la base imponible del IVA).

Finalmente, hay que aclarar que, como es natural, las novedades que a continuación se exponen se ajustan a lo dispuesto en la Sexta Directiva comunitaria, norma que articula la armonización del IVA en el espacio de la Comunidad Europea, y a la que obligatoriamente han de adecuarse las legislaciones nacionales reguladoras de este impuesto.

## II. NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY 66/1997

### 1. Sujeción al IVA de las operaciones efectuadas por los entes públicos (art. 7.8.º LIVA).

Sin duda uno de los elementos más problemáticos que se plantean en el ámbito del IVA es el del tratamiento que a efectos de dicho tributo debe dispensarse a los entes públicos. Más concretamente, las dificultades aparecen en relación con las operaciones activas efectuadas por tales entes (entregas de bienes y prestaciones de servicios) y a ello contribuyen los términos, genéricos y poco precisos, en que la Sexta Directiva comunitaria se pronuncia sobre esta cuestión. Dicha Directiva señala en el apartado 5 de su artículo 4, como regla general, que los entes públicos «no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones», no obstante lo cual, «cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia».

Como se puede apreciar, los criterios comunitarios no pueden trasplantarse sin más a nuestro ordenamiento interno, porque ello se traduciría inmediatamente en la aparición de polémicas y discusiones interpretativas de muy difícil solución. Así ocurre con el concepto de «operaciones desarrolladas en el ejercicio de funciones públicas», ya que el alcance de la expresión «funciones públicas», que ha podido estar claro en épocas pretéritas, no lo está desde luego hoy, dada la diversidad y multiplicidad de funciones asumidas por el Estado moderno. Y si ese criterio resulta problemático, mucho más lo es el de la generación de «distorsiones graves de la competencia», ya que la introducción de un criterio como éste en la ley, sin más especificaciones, conduciría a una absoluta falta de seguridad jurídica, ya que habría que concretar en cada caso si la no sujeción de la actividad efectuada por el ente público genera una «distorsión» de la competencia y, más aún, si esa distorsión debe calificarse como «grave» o no.

Como se observa, la Directiva ofrece unos criterios generales a los que los Estados miembros deben ajustarse, pero la concreción exacta y puntual del tratamiento que a efectos del IVA corresponde en cada Estado miembro a estas operaciones debe efectuarse por el legislador nacional ajustándose, eso sí, al marco establecido por dichos criterios. Así, por ejemplo, no resultaría ajustada a la Directiva una normativa nacional que, teniendo en cuenta la naturaleza de los entes públicos, los excluyera completamente del ámbito de aplicación del IVA, ni tampoco una normativa nacional que los sometiera al tributo sin ninguna especialidad o particularidad.

Enfrentado a esta cuestión, el legislador español, en el año 1985, tuvo en cuenta los criterios establecidos en la Sexta Directiva a estos efectos y también los que se habían venido delimitando en nuestro ordenamiento interno por la jurisprudencia en relación con el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE), antecesor del IVA. En definitiva, de lo que se trataba era de determinar cuándo los entes públicos actúan como empresarios (en cuyo caso procederá la sujeción al IVA, como ocurre con cualquier empresario privado, ya que de no ser así podrían producirse las distorsiones de la competencia a que se refiere la Directiva), de aquellos otros supuestos en que la actuación de los entes públicos no puede calificarse de empresarial y en los que, por tanto, no se justifica la sujeción. La normativa reguladora del IGTE no contenía un criterio claro y preciso a estos efectos pero sí existía una doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central al respecto y una Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 1984, la cual «fija, *a contrario sensu*, un criterio claro para determinar el carácter empresarial de las operaciones realizadas por el Estado y los demás Entes públicos» (1). De esta forma, y de acuerdo con la sentencia citada, las operaciones de carácter económico realizadas por los entes públicos no tienen naturaleza empresarial si se cumplen dos condiciones, a saber:

- 1.<sup>a</sup> Que se realicen directamente por los entes públicos.
- 2.<sup>a</sup> Que se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Por el contrario, las operaciones realizadas por los entes públicos tienen carácter empresarial, a la luz de la jurisprudencia citada, en cualquiera de los casos siguientes:

- 1.º Si no se prestan directamente por los entes citados, como ocurre cuando se otorga una concesión administrativa y es el concesionario el que se encarga de la prestación directa de la actividad de que se trate.
- 2.º Si se prestan mediante contraprestación que no reviste naturaleza tributaria.

---

(1) ALEMANY SÁNCHEZ DE LEÓN, L.F. «Sujeción al IGTE de las operaciones empresariales realizadas por el Estado y los demás Entes públicos», *Revista Impuestos*, núm. 2, 1985.

Pues bien, la Ley 30/1985, reguladora del IVA y antecesora de la actual Ley 37/1992, recogió en su artículo 5.º, apartado 6.º la doctrina citada, estableciendo en el mencionado precepto que «no estarán sujetas al impuesto... las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por el Estado, las entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos Autónomos, cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria», añadiendo el reglamento de la ley citada, en su artículo 8.º, apartado 9.º que lo anterior «no se aplicará cuando los referidos Entes actúen por medio de empresa privada o empresa mixta o, en general, de empresas mercantiles».

Esta utilización por parte del legislador nacional de los criterios establecidos por nuestra jurisprudencia en relación con el carácter empresarial o no de las actividades realizadas por los entes públicos parece más que razonable, dada la dificultad del problema planteado y la vaguedad de las orientaciones establecidas en la Directiva. Es cierto que la doctrina ha criticado con frecuencia el hecho de que el legislador utilice la naturaleza de la contraprestación percibida por el ente público como criterio para determinar el carácter empresarial o no de la actuación desarrollada por éste, así como la propia expresión de «contraprestación de naturaleza tributaria», y más aún teniendo en cuenta que en la Directiva para nada se tiene en consideración el carácter de la contraprestación a estos efectos. Pero también lo es que el legislador, al hacerlo así, estaba tratando de precisar el alcance de la sujeción al IVA de las actividades desarrolladas por los entes públicos utilizando criterios y conceptos propios de nuestro Derecho nacional, y que no resultaban extraños a nuestro ordenamiento interno y a nuestra tradición jurídica.

Por otra parte, hay que señalar que el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (S. de 17-10-1989 para los asuntos acumulados 231/1987 y 129/1988 y S. de 15-5-1990, asunto 4/1989) ha señalado que la determinación de cuándo un ente público actúa en el ejercicio de sus funciones públicas debe efectuarse teniendo en cuenta «el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional», señalando que la calificación definitiva de la naturaleza de la actividad desarrollada por el ente público en este caso corresponde al Juez nacional. Esta remisión a los criterios jurisprudenciales parece avalar la fórmula utilizada por nuestra ley nacional que, como hemos señalado, tiene su origen en una sentencia del Tribunal Supremo.

Pues bien, la normativa contenida en la Ley 30/1985, que acabamos de exponer, fue objeto de interpretación por la Dirección General de Tributos en su Resolución no vinculante de 12 de marzo de 1987. Dicha resolución matizó el alcance de la no sujeción tal y como había quedado regulada en los artículos 5.º, apartado 6.º de la Ley 30/1985 y el artículo 8.º, apartado 9.º de su reglamento, introduciendo el concepto de «actividad», no menciona expresamente en la ley, al señalar que «los criterios interpretativos manifestados en el citado artículo 8.º, apartado 9.º del reglamento del impuesto son aplicables a efectos de la determinación del carácter empresarial o no empresarial de las actividades económicas y no de las operaciones concretas realizadas por el Estado». Es decir, de

acuerdo con esta doctrina administrativa, una concreta entrega de bienes o prestación de servicios efectuada directamente por un ente público sin contraprestación no constituía automáticamente una operación no sujeta al IVA, ya que se planteaban aquí dos posibilidades:

- Que la concreta entrega de bienes o prestación de servicios se efectuara en el contexto de una actividad económica en la que todas las operaciones citadas se realizaran sin contraprestación, en cuyo caso esa concreta entrega de bienes o prestación de servicios no estaría sujeta al IVA.
- Que la entrega de bienes o prestación de servicios se efectuara en el contexto de una actividad económica en la que todas las demás operaciones o la mayoría de ellas se realizaran mediante contraprestación de naturaleza no tributaria, en cuyo caso la concreta entrega de bienes o prestación de servicios realizada constituiría un autoconsumo de bienes o de servicios sujeta al tributo.

Esta doctrina administrativa, no ajustada estrictamente a la letra de la ley, venía motivada por una loable finalidad: evitar que la realización de una concreta y aislada operación sin contraprestación determinase la imposibilidad total y absoluta de deducir el IVA soportado o satisfecho por el ente público por la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados por dicho ente público en la realización tanto de las operaciones sujetas al tributo, como de la concreta operación no sujeta. En efecto, la normativa del IVA vigente en la fecha de la Resolución de la Dirección General de Tributos citada exigía una afectación directa y exclusiva de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional, sin la cual no era posible la deducción en ninguna medida, ya que la regla de prorrata sólo es de aplicación cuando los bienes y servicios, exclusivamente afectados a actividades empresariales, se utilizan tanto en operaciones de carácter empresarial que generan el derecho a la deducción como en otras operaciones, igualmente de carácter empresarial, pero que no generan dicho derecho.

Dado que el tenor literal de la Ley 30/1985 en este punto podía conducir a muy negativas consecuencias para los entes públicos desde el punto de vista del derecho a la deducción del IVA soportado o satisfecho por éstos (consecuencias negativas a las que había hecho frente la doctrina administrativa que hemos expuesto a costa de introducir criterios y matizaciones no recogidos en la ley, como acabamos de ver), la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, que sustituyó a la anterior Ley 30/1985 modificó la regulación de esta materia, ya que, en palabras contenidas en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, «la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos adolecía de cierta complejidad y la interpretación literal de las disposiciones que la regulaban podría originar consecuencias contrarias a los principios que rigen la aplicación del impuesto», por lo que la mencionada Ley 37/1992 recogía la doctrina administrativa que hemos citado, «refiriendo la no sujeción a las actividades realizadas por los entes públicos y no a las operaciones concretas en que se manifiestan las mismas y definiendo como actividades no sujetas aquellas cuyas operaciones principales (las que representen más del 80% de los ingresos), se realicen sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria».

El criterio de la «actividad» se precisaba todavía más en el RIVA, cuyo artículo 1 señalaba que «las disposiciones relativas a la no sujeción de las operaciones efectuadas por los entes públicos se aplicarán con independencia respecto de cada una de las actividades económicas distintas que, en su caso, realicen los mismos» y que «los ingresos de cada actividad económica de los entes públicos comprenderán la totalidad de los obtenidos en la misma, con exclusión de los derivados de operaciones financieras».

Sin embargo, la Ley 66/1997 vuelve a modificar el precepto de la LIVA relativo a la no sujeción de los entes públicos (art. 7.8.º LIVA) suprimiendo precisamente los dos párrafos que referían la no sujeción a «las actividades realizadas por los entes públicos y no a las operaciones concretas», con lo que se vuelve a una situación similar a la contenida en la anterior Ley 30/1985. A la vista de la evolución que el tratamiento normativo de esta materia ha experimentado desde 1985, parece clara la voluntad del legislador de la Ley 66/1997 de abandonar el criterio de la «actividad», refiriendo la no sujeción a cada concreta operación efectuada, pues si no fuera así, no se habría modificado el precepto en cuestión. Ello hace inviable, a nuestro entender, una interpretación administrativa semejante a la que en su día se efectuó en la Resolución de 12 de marzo de 1987, antes citada, pues ello supondría dejar todo como estaba en la redacción de la Ley 37/1992 vigente con anterioridad a 1 de enero de 1998, y está claro que si el legislador ha modificado el precepto es precisamente porque no quiere que todo siga igual que antes.

De esta forma, y a la vista de la nueva redacción del artículo 7.8.º LIVA, se puede establecer el siguiente esquema en relación con las operaciones efectuadas por los entes públicos:

#### *1.1. Operaciones sujetas al IVA.*

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los entes públicos por medio de empresa pública, privada o mixta o, en general, de empresas mercantiles, aunque se efectúen sin contraprestación (en cuyo caso nos hallaríamos ante un supuesto de operación asimilada a una entrega de bienes o prestación de servicios efectuada a título oneroso, sujeta al IVA como autoconsumo de bienes o de servicios en los términos contemplados en los arts. 9 y 12 LIVA), o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.
- b) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los entes públicos realicen en el ejercicio de las actividades que se mencionan en el propio artículo 7.8.º LIVA, en sus letras a) a m), aun cuando no se perciba contraprestación por el ente público [autoconsumo, como hemos visto en la letra a) anterior] o se perciba contraprestación de naturaleza tributaria. Esas actividades coinciden básicamente con las enumeradas en el Anexo D de la Sexta Directiva, Anexo que tiene como finalidad incluir en el ámbito de aplicación del IVA una serie de actividades respecto de las cuales el legislador comunitario considera que el sector público se encuentra en una situación de competencia respecto del sector privado.



## 1.2. Operaciones no sujetas al IVA.

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación, siempre que no se efectúen en el ejercicio de las actividades mencionadas en las letras a) a m) del artículo 7.8.º LIVA. En estos casos, y aun cuando concurren los demás requisitos del artículo 4 LIVA, hay que entender que, a efectos del tributo, la entrega de bienes o prestación de servicios efectuada no tiene carácter empresarial o profesional, no procediendo la sujeción al IVA de la operación en concepto de autoconsumo.
- b) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria, salvo cuando se efectúen en el ejercicio de algunas de las actividades mencionadas en las letras a) a m) del artículo 7.8.º LIVA. Hay que entender que tampoco estas operaciones tienen carácter empresarial o profesional.
- c) Aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por los entes públicos y respecto de las cuales no concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 4 LIVA para afirmar la sujeción al impuesto. Así, por ejemplo, si una empresa pública presta un servicio de publicidad a un empresario no establecido en la Península o Islas Baleares, el servicio prestado no estará sujeto al IVA español porque no se entiende realizado en su ámbito territorial de aplicación [art. 70, uno, 5.º LIVA]. De la misma forma, si un Ayuntamiento vende un solar de su propiedad percibiendo a cambio una contraprestación de naturaleza no tributaria, y el terreno en cuestión no ha sido urbanizado por el Ayuntamiento [art. 5, uno, d) LIVA] ni puede considerarse que exista por parte del Ayuntamiento una cierta «ordenación por cuenta propia de medios de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» [art. 5, uno, a) y dos LIVA] tampoco procederá la sujeción al impuesto, por no tener el Ayuntamiento en cuestión la consideración de empresario respecto de la venta del solar efectuada.

A la vista de lo anterior, la cuestión que se plantea es la siguiente: si la Resolución de la DGT de 12 de marzo de 1987 introdujo el criterio de la «actividad» como referente de la no sujeción, para evitar los graves problemas que podían plantearse en otro caso en relación con el derecho a la deducción del IVA soportado o satisfecho por los entes públicos, y la Ley 37/1992 recogió expresamente ese criterio de la actividad en la propia redacción del artículo 7.8.º LIVA, parece que la vuelta al criterio de la «operación» y el abandono del de la «actividad» va a originar para los entes públicos los graves problemas en materia de deducciones antes apuntados. Sin embargo, esto no es así, y ello debido a la modificación que la Ley 66/1997 introduce en el artículo 95 de la Ley 37/1992, precepto que establece las «limitaciones del derecho a deducir».

En efecto, la nueva redacción del artículo 95 citado no exige ya para la deducción del IVA soportado o satisfecho por la adquisición o importación de los bienes de inversión el que éstos se utilicen *exclusivamente* en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales (cosa que sí exigían tanto la Ley 30/1985 como la Ley 37/1992, en la redacción del art. 95 vigente hasta 1-1-1998,

con la salvedad, de escaso alcance práctico, establecida en su apartado cuatro respecto de los elementos patrimoniales divisibles), lo que permitirá proceder a la deducción del IVA soportado o satisfecho por la adquisición de tales bienes de inversión en la medida en que se utilicen en el ejercicio de la actividad empresarial, y sin que la realización de una concreta y esporádica entrega de bienes o prestación de servicios efectuada directamente por el ente público sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria en el contexto de una actividad distinta de las mencionadas en las letras a) a m) del artículo 7.8.º LIVA determine, como ocurría con anterioridad, la total y absoluta exclusión del derecho a deducir el IVA soportado.

Finalmente, parece razonable esperar la modificación o derogación del artículo 1 RIVA, dado que este precepto se introdujo expresamente en su día como desarrollo reglamentario del criterio de la «actividad» a que se refería la anterior redacción del artículo 7.8.º de la Ley 37/1992, suprimido a partir de 1 de enero de 1998, como hemos expuesto.

## **2. Exenciones en operaciones interiores (art. 20, apartados uno, números 9.º, 13.º, 18.º, 24.º y 27.º y dos LIVA y art. 154, dos LIVA).**

Las modificaciones introducidas por la Ley 66/1997 pueden sistematizarse de la siguiente forma:

### *2.1. Artículo 20, uno, 9.º LIVA.*

Este precepto regula la exención del IVA establecida para las actividades de educación y enseñanza realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades, entendiendo por tales los «centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos competentes en la materia» (art. 7 RIVA). Pues bien, el artículo 20, uno, 9.º LIVA citado enumera en sus letras a) a d) una serie de operaciones respecto de las cuales no será de aplicación la exención regulada en el precepto. Es la letra c) la que se modifica, ya que, con anterioridad a 1 de enero de 1998, la exención no se extendía a las operaciones «efectuadas por escuelas de conductores de vehículos», en tanto que a partir de dicha fecha la exención se amplía, ya que resultará de aplicación a las operaciones efectuadas por las escuelas de conductores de vehículos, salvo las «relativas a los permisos de circulación de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivas o de recreo». Por lo tanto, y a la vista de la nueva redacción, proceden las siguientes observaciones:

- a) En primer término, estarán exentas del IVA las operaciones efectuadas por las escuelas de conductores de vehículos, siempre que se cumplan los requisitos generales establecidos en los dos primeros párrafos del artículo 20, uno, 9.º LIVA (así, la escuela en cuestión deberá tener la consideración de entidad de Derecho público o entidad privada autorizada en

el sentido del art. 7 RIVA) y siempre que se cumpla el requisito específico de que tales operaciones no sean relativas a los permisos, títulos o licencias excluidos, lo que significa, en esencia, que en el ámbito de la exención se incluirán, a partir de 1 de enero de 1998, los servicios de enseñanza de conducción de vehículos dirigidos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Esta modificación no supone beneficio alguno en relación con la situación anterior para el destinatario del servicio de enseñanza cuando éste es un empresario o profesional con derecho a la deducción total del IVA soportado (por el contrario, dicho empresario puede ver incrementado el precio del servicio como consecuencia de la limitación del derecho de deducción que experimentará el prestador del mismo, según veremos después), pero sí para aquellos destinatarios que no tienen la condición de empresarios o profesionales: así, por ejemplo, un particular que recibe servicios de enseñanza de conducción de camiones con la finalidad de trabajar como asalariado para una empresa de transportes. Con anterioridad, este particular habría tenido que pagar el IVA al tipo impositivo general por el servicio de enseñanza recibido, en tanto que en lo sucesivo no habrá repercusión del tributo citado por el mencionado servicio.

- b) Las escuelas de conductores de vehículos que presten servicios de enseñanza exentos y no exentos sólo podrán deducir el IVA soportado o satisfecho por las adquisiciones de bienes o servicios que realicen en la medida en que los destinen a la realización de los segundos (art. 94, uno, 1.º LIVA). Ello obligará, además, a estas escuelas a aplicar la regla de pro-rata para determinar el IVA deducible, lo que supondrá una cierta complicación de su gestión.

Finalmente, hay que pensar que esa parte de IVA soportado o satisfecho que antes se deducía y que a partir de 1 de enero de 1998 no se va a poder deducir, se va a trasladar a los destinatarios de los servicios prestados por las escuelas de conductores vía precio, lo que supondrá un incremento del precio de tales servicios.

## 2.2. Artículo 20, uno, 13.º LIVA.

Este precepto establece la exención del IVA para ciertos servicios de carácter deportivo, siempre que se cumplan determinados requisitos. Entre ellos, se exige uno de carácter subjetivo, referido al prestador del servicio, que habrá de ser necesariamente una entidad de Derecho público, federación deportiva, el Comité Olímpico Español o una entidad o establecimiento deportivo privado de carácter social (concepto que se encuentra, a efectos de la exención, en el apartado tres del art. 20 LIVA) cuyas cuotas no superen las cantidades que en la propia ley se mencionan.

La novedad introducida en este precepto supone, simplemente, que se actualizan, incrementándolas, las cuotas citadas, que con anterioridad se fijaban en 265.000 pesetas, para las cuotas de entrada o admisión y en 4.000 pesetas mensuales, para las cuotas periódicas y que a partir de 1 de enero de 1998 ascenderán a 300.000 pesetas y 5.000 pesetas mensuales, respectivamente. La modi-

ficación parece razonable, ya que las cantidades señaladas en primer lugar habían sido introducidas por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 1995 y no se habían modificado desde entonces.

### 2.3. Artículo 20, uno, 18.º LIVA.

Este precepto experimenta una doble modificación, que afecta a sus letras n) y ñ). Por lo que se refiere a la letra n), ésta establecía, en su redacción anterior a la Ley 66/1997, la exención de los servicios de gestión y depósito prestados a determinadas entidades: instituciones de inversión colectiva, fondos de pensiones, de regulación del mercado hipotecario, de titulización hipotecaria y colectivos de jubilación. La Ley 66/1997 amplía la exención, incluyendo en su ámbito las prestaciones de servicios de gestión y depósito de los fondos de capital-riesgo y de los de titulización de activos (y no solamente, como en la redacción anterior, de los de titulización hipotecaria).

Por lo que se refiere a los fondos de capital-riesgo, se hallan éstos regulados en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 1/1986, de 14 de marzo, de Medidas Administrativas, Financieras, Fiscales y Laborales, que ha sido objeto de nueva redacción por el artículo 17 del Real Decreto-Ley 7/1996. Se trata de patrimonios que tienen por objeto principal «la promoción, mediante la toma de participaciones temporales en su capital, de empresas no financieras que no cotizan en el primer mercado de las Bolsas de Valores ni en ningún mercado secundario organizado y que no estén participadas en más de un 25 por 100 por empresas que cotizan en dichos mercados o que tengan la consideración de entidad financiera». Tales patrimonios son administrados por una sociedad gestora y son precisamente estos servicios de administración los que se declaran exentos del IVA, ya que en otro caso, el IVA repercutido por la sociedad gestora no tendría la consideración de deducible para el fondo (dado que éste presta servicios financieros exentos de acuerdo con el art. 20, uno, 18.º LIVA, que no generan el derecho a la deducción), con lo cual se incrementarían los costes del fondo y se comprometería el objetivo de incrementar la competencia de las empresas españolas en el marco del mercado interior comunitario, que es lo que se pretendía con la creación de estos fondos.

Junto a los fondos, el artículo 12 del Real Decreto-Ley 1/1986 citado menciona las sociedades de capital-riesgo, con el mismo objeto principal que los fondos. En este caso, el precepto no prevé que la gestión de la sociedad de capital-riesgo se haya de efectuar por un tercero (cosa que sí ocurre en relación con los fondos, como hemos visto) por lo que hay que pensar que lo normal es que sea la propia sociedad la que se encargue internamente de su gestión. No obstante, si en la normativa (actualmente en tramitación) que eventualmente se apruebe en relación con las sociedades de capital-riesgo se menciona expresamente la posibilidad de administración de las mismas por un tercero, parece que lo lógico sería que la letra n) del artículo 20, uno, 18.º LIVA volviera a modificarse para incluir las mencionadas sociedades de capital-riesgo.

En cuanto a los fondos de titulización de activos, la Ley 3/1994, de 14 de abril, establece en su disposición adicional quinta la posibilidad de que el Gobierno, previo informe de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y del Banco de España, extienda el «régimen previsto para la titu-

lización de participaciones hipotecarias en los artículos 5 y 6 de la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre los Fondos de Titulización Hipotecaria, con las adaptaciones y cambios que resulten precisos, a la titulización de otros préstamos y derechos de crédito, incluidos los derivados de operaciones de *leasing* y los relacionados con las actividades de la pequeña y mediana empresa», señalando que «los fondos que se autoricen al amparo de la normativa que se dicte se denominarán Fondos de Titulización de Activos». Pues bien, lo que hace la Ley 66/1997 es extender la exención de los servicios de gestión y depósito de fondos de titulización hipotecaria a todos los fondos de titulización de activos, lo cual parece lógico, dada la identidad de regímenes establecidos para ambos, de acuerdo con el precepto anteriormente transcrito.

Finalmente, y dado que es en esta letra n) del artículo 20, uno, 18.º donde se establece una exención específica para los servicios de gestión y depósito de los fondos de pensiones, sin incluir los servicios análogos prestados en el caso de otras entidades o modalidades de previsión social (lo que supone que el IVA repercutido a estas otras entidades por tales servicios de gestión o depósito determina un incremento de sus costes, al no poder las entidades citadas deducir el IVA en cuestión, por estar las operaciones por ellas realizadas exentas sin derecho a deducir, de acuerdo con el art. 20, uno, 16.º LIVA), hay que pensar que es a ella a la que se refiere la Ley 66/1997, en su disposición adicional trigesimoprimera, cuando señala que:

«Antes de 30 de junio de 1998, a resultas de las conclusiones de la Subcomisión parlamentaria creada al efecto, el Gobierno remitirá al Congreso de los Diputados un informe sobre la incidencia de la imposición indirecta en las instituciones de previsión que sirva de base para la eliminación de la discriminación entre los distintos instrumentos».

En efecto, con la redacción actual del artículo 20, uno, 18.º, n) LIVA parece claro que puede existir una discriminación en favor de los fondos de pensiones frente a otros instrumentos de previsión social, discriminación que en su caso deberá ser eliminada mediante una nueva modificación de la letra citada.

En cuanto a la letra ñ) del artículo 20, uno, 18.º, hay que señalar que se establece en ella la exención del IVA de los servicios de intervención efectuados en operaciones financieras por los fedatarios públicos. Este precepto se modifica en la disposición adicional vigésima novena de la Ley 66/1997, consistiendo la modificación en lo siguiente:

- a) Por un lado, se mencionan expresamente como fedatarios públicos afectados por la exención «los Registradores de la Propiedad y Mercantiles». En este sentido, hay que señalar que ya la doctrina administrativa (Rs. de la DGT de 19-12-1996) había considerado a los Registradores como fedatarios públicos a estos efectos.

- b) Se explicitan como servicios de intervención exentos «la calificación, inscripción y demás servicios relativos a la constitución, modificación y extinción de las garantías a que se refiere la letra f) anterior». En realidad, esta aclaración no parece necesaria, ya que se deriva directamente de la interpretación del precepto en cuestión. No obstante, sí resulta relevante la mención a la «extinción» contenida en el párrafo incorporado a esta letra ñ), ya que la mención puede suponer la exención de los servicios de intervención prestados por los fedatarios públicos en relación con la cancelación de los préstamos hipotecarios, exención que hasta la fecha había sido negada por la doctrina administrativa, a partir de la Resolución vinculante de 25 de mayo de 1987, por considerar que «el reembolso de cualquier tipo de préstamos o créditos y su documentación mediante recibo, finiquito, cancelación o carta de pago, no son operaciones sujetas al IVA» y que dicha operación «no participa de la naturaleza de las operaciones financieras a que se refiere el artículo 20 de la Ley del Impuesto» (Rs. de 19-12-1997), razón por la cual hasta la fecha, y de acuerdo con la doctrina administrativa citada, no procedía en estos casos la exención. Sin embargo, y a la vista del nuevo párrafo introducido por la Ley 66/1997 en este artículo 20, uno, 18.º, ñ), parece que habrá que entender que los servicios de intervención de los fedatarios públicos en la cancelación de préstamos hipotecarios sí estarán, en adelante, cubiertos por la exención.

#### 2.4. Artículo 20, uno, 24.º LIVA.

Se establece en este precepto una exención técnica para evitar la doble imposición, de forma que las entregas de bienes que hayan sido utilizadas por el transmitente en la realización de operaciones a las que resulte de aplicación alguna de las exenciones limitadas del artículo 20, y en relación con los cuales no se hubiese deducido en ninguna medida el IVA soportado o satisfecho por su adquisición o importación, estarán exentas del impuesto. El precepto se refiere a entregas efectuadas mediante contraprestación, ya que cuando ésta no exista se aplicará el artículo 7.7.º LIVA (autoconsumo no sujeto).

Pues bien, el problema que se planteaba es que hay supuestos en que resulta de aplicación, tanto esta exención (que no es renunciable) como algunas de las exenciones previstas para las operaciones inmobiliarias en los números 20.º, 21.º y 22.º de este artículo 20, uno LIVA, que sí son renunciables, en los términos establecidos en el apartado dos, del artículo 20 LIVA y en el artículo 8.1 RIVA.

En estos casos, había que determinar cuál de las exenciones resultaba de aplicación. Así, por ejemplo, imaginemos un médico que adquiere un local en el año 1986 que dedica a su actividad profesional, exenta del IVA, soportando en la adquisición del local citado la correspondiente cuota de IVA (suponemos que se trató de una primera entrega de edificación, no exenta), IVA que no podrá deducir, precisamente porque el local se destina a una actividad que no genera el derecho a la deducción. Si ese médico vende el local en el año 1997 habrá dos exenciones del IVA aplicables:

- La exención técnica del artículo 20, uno, 24.º LIVA, no renunciable.
- La exención establecida en el artículo 20, uno, 22.º LIVA, renunciable si el adquirente es un empresario o profesional con derecho a deducción total del IVA soportado.

Imaginemos que el adquirente es, efectivamente, un empresario o profesional con derecho a deducción total del IVA soportado. En tal caso, le interesará que se aplique la exención del artículo 20, uno, 22.º LIVA y que el transmitente renuncie a la exención del IVA, con lo cual soportará un IVA que podrá deducir en su totalidad, en tanto que si la exención aplicable es la del artículo 20, uno, 24.º LIVA, no cabrá renuncia y el adquirente deberá tributar por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, que no tiene carácter deducible.

Enfrentada a este problema, la Dirección General de Tributos ya señaló en el año 1995 que en este caso, por razones de neutralidad, debe darse preferencia a la exención renunciable. Así, la Resolución no vinculante de 19 de abril de 1995 se expresa en los siguientes términos:

«A la vista de lo previsto por los mencionados preceptos, pueden darse casos, como el planteado en la presente consulta, en los que, tratándose de entregas de bienes inmuebles exentas del impuesto por aplicación del número 20.º del artículo 20, apartado uno de la ley, podría entenderse que también concurren en principio los requisitos previstos por el número 24.º del mismo artículo y apartado para declarar doblemente exenta la transmisión. No debe olvidarse, sin embargo, que la razón de la existencia de la exención contemplada por el número 24.º indicado radica en evitar una doble imposición contraria al principio de neutralidad inspirador del impuesto, razón que aconsejó, por otra parte, introducir en la normativa reguladora del mismo la posibilidad de renunciar a las exenciones previstas por el propio artículo 20 para determinadas operaciones inmobiliarias, tal como indica la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, según la cual, "para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, la nueva ley, dentro de las facultades que concede la Sexta Directiva en esta materia, concede a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación en determinadas operaciones relativas a inmuebles que tienen reconocida la exención del impuesto".

Dicha opción quedaría, sin embargo, desvirtuada, si se considerara de aplicación asimismo en estos supuestos la exención prevista por el mencionado número 24.º (respecto de la que no cabe ejercitar renuncia alguna por parte del sujeto pasivo), perjudicando la neutralidad del impuesto y contraviniendo el propio espíritu inspirador de la citada exención.

Por tanto, en los casos en que se trate de entregas de bienes inmuebles exentas del impuesto por aplicación de los números 20.º, 21.º y 22.º en las que concurren asimismo los requisitos previstos por el número 24.º mencionado, debe entenderse que la exen-

ción aplicable a las mismas es la específicamente prevista por la ley para el bien inmueble objeto de la entrega (en el supuesto planteado en la presente consulta, la establecida por el número 20.º), de manera que si, conforme a lo previsto por el apartado dos del artículo 20, el sujeto pasivo renuncia a la exención, la operación tributaría por el Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo aquél repercutir la cuota de dicho tributo sobre el adquirente del inmueble.»

Pues bien, la modificación introducida en el artículo 20, uno, 24.º LIVA simplemente incorpora a la ley la solución apuntada, indicándose expresamente que la exención técnica del artículo 20, uno, 24.º LIVA no se aplicará cuando resulte procedente alguna de las exenciones establecidas en los números 20.º, 21.º y 22.º del artículo 20, uno LIVA. En tales supuestos, serán éstas las exenciones aplicables, pudiéndose renunciar a las mismas (y evitando por tanto la tributación por TPO) cuando se enumeran los requisitos exigidos al efecto.

No obstante, hay que señalar que no es éste el único supuesto problemático de concurrencia de exenciones a efectos del IVA. Así, por ejemplo, si se efectúa una entrega intracomunitaria de plasma sanguíneo resultarán de aplicación las exenciones del artículo 25, uno LIVA, cuando concurren los requisitos exigidos en dicho precepto (exención genérica para las entregas intracomunitarias, que tiene un carácter pleno y genera el derecho a la deducción del IVA soportado por el transmitente) y la del artículo 20, uno, 4.º LIVA (exención limitada, que no genera el derecho a la deducción).

En estos supuestos parece que, al menos desde un punto de vista teórico, sería preferible la aplicación de la exención limitada, siempre que hubiese un acuerdo de todos los Estados miembros de la Comunidad Europea al respecto, ya que en otro caso siempre sería más rentable adquirir el plasma en un Estado miembro de la CE distinto del del adquirente, que en el propio mercado nacional y ello porque en el primer supuesto citado el precio de plasma no llevará incorporado IVA ninguno (ni en el Estado de origen ni en el de destino), en tanto que en el segundo caso el precio del plasma incorporará el IVA que el vendedor no puede deducir (por ser la exención aplicada una exención limitada que no genera el derecho a la deducción) y que se trasladará al adquirente a través del precio.

#### *2.5. Artículos 20, uno, 27.º y 26, cinco LIVA y apartado séptimo del Anexo LIVA.*

La Ley 66/1997 introduce un régimen particular de exención aplicable a las entregas y adquisiciones intracomunitarias de materiales de recuperación, que se contiene en el nuevo número 27.º del artículo 20, uno LIVA y en el nuevo apartado cinco del artículo 26 de la ley citada. Varias son las cuestiones que merecen ser analizadas en relación con esta materia: el fundamento de la exención, los ámbitos objetivo y subjetivo de la misma y el mecanismo de la exención establecida.



## a) Fundamento.

Contrariamente a lo que en principio se puede pensar, la exención contenida en el artículo 20, uno, 27.º LIVA no constituye un «beneficio fiscal» en el sentido en el que normalmente se entiende esta expresión y ello porque las exenciones limitadas (esto es, las exenciones que no generan el derecho a la deducción del IVA soportado, que son todas las contenidas en el art. 20 LIVA), cuando se establecen en fases intermedias del proceso de producción y distribución de bienes y servicios (como ocurre con la exención que examinamos, que se refiere a entregas de materiales de recuperación que por lo general no se van a efectuar a consumidores finales, sino a otros empresarios que van a comercializar o reciclar tales materiales) no suponen ningún beneficio para el adquirente, sino todo lo contrario, debido al proceso de piramidación que se genera como consecuencia de la imposibilidad de deducir el IVA soportado por el empresario que efectúa la operación exenta, lo que llevará a éste a incorporar ese IVA en los precios, siendo así que ese IVA incorporado al precio no podrá ser deducido por el empresario adquirente.

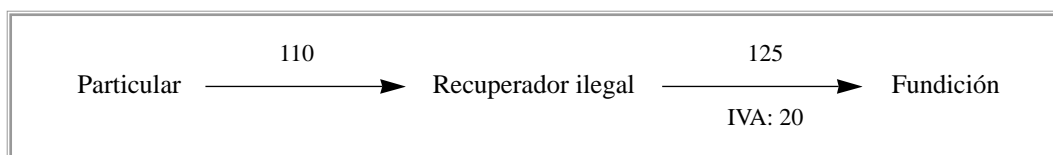
La justificación de la exención establecida se encuentra en la existencia de un importante fraude en el sector de la recuperación, que afecta al IVA y que de no solucionarse podría llevar a una difícil situación a aquellos empresarios que se dedican a esta actividad y que cumplen escrupulosamente sus obligaciones fiscales. Para entender cómo opera este fraude resulta conveniente analizar el siguiente esquema:

## – Recuperador «legal».



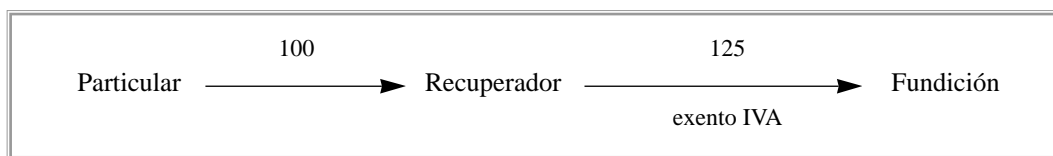
El recuperador «legal», es decir, el que cumple sus obligaciones fiscales, adquiere los materiales de recuperación a un particular por 100, y luego los vende a la fundación que se va a encargar de reciclar esos materiales por 125 (margen de beneficio: 25) más el IVA correspondiente (16% de 125: 20), IVA que el recuperador «legal» ingresa a la Hacienda Pública.

## – Recuperador «ilegal».



En este caso, el recuperador «ilegal» no ingresa a la Hacienda Pública el IVA que repercute en la entrega que efectúa para la fundición, sino que se apropia del mismo. Ello le permite pagar más que el recuperador legal en la adquisición que efectúa en la fase anterior, incrementando su beneficio con respecto al del recuperador legal (35 y no 25, en este caso). De esta forma, el recuperador ilegal introduce unos precios frente a los que el legal no puede competir, corriendo éste el riesgo de verse expulsado del mercado si no se adoptan las medidas necesarias.

A lo anterior se une la dificultad que plantea el control de estos recuperadores ilegales por la vía de la inspección dado que el fraude se comete por empresas con un limitado volumen de operaciones, que se constituyen para operar durante un período limitado y luego desaparecen. Ello ha llevado a varios países de la Unión Europea (Francia, Países Bajos e Italia, entre otros) a adoptar una normativa específica en relación con el sector de la recuperación que consiste en establecer un régimen particular de exención con el fin de evitar la situación expuesta. De esta forma, el esquema que se establece en lo sucesivo es el siguiente:



Como se observa, el mecanismo de la exención determina la imposibilidad de obtener un beneficio «vía IVA» que era, como hemos visto, el fundamento de la actuación de los recuperadores ilegales. Como veremos, el artículo 20, uno, 27.º LIVA limita el mecanismo de la exención a los empresarios cuyo volumen de operaciones se encuentre por debajo de ciertos límites (salvo para los metales no férricos) y ello porque el fraude se localiza fundamentalmente entre los pequeños y medianos operadores del sector y no entre los grandes empresarios. Esta delimitación de la exención en función del volumen de operaciones también existe en la normativa francesa y en la holandesa y responde además a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, según la cual las medidas de excepción adoptadas al amparo del artículo 27 de la Sexta Directiva (y ésta lo es) no pueden ir más allá de lo estrictamente necesario para evitar el fraude o la evasión fiscal.

#### b) Ámbito de la exención.

##### – Ámbito subjetivo.

Desde el punto de vista subjetivo, la exención se aplica a los empresarios que efectúen entregas de material de recuperación, siempre que el importe de las entregas de tales materiales (es decir, no el volumen de operaciones total, sino el importe de las entregas de los materiales citados), no supere los límites siguientes:

- Para los metales férricos, 200 millones de pesetas durante el año natural precedente o en el año en curso. Si ese importe se supera durante el año en curso, dejará de aplicarse la exención a partir de este momento [art. 20, uno, 27.º a) LIVA].
- Para los metales no férricos no se establece límite de volumen de operaciones, con lo cual la exención se aplica con independencia de tal volumen. Ello se debe, posiblemente, al elevado valor de este tipo de metales, lo que hace difícil establecer un volumen de operaciones en este ámbito [art. 20, uno, 27.º b) LIVA].
- Para los desperdicios de papel, cartón o vidrio, 50 millones de pesetas, calculados de la misma forma que hemos visto para los metales férricos. Es el menor valor de este tipo de materiales lo que justifica que se haya establecido un volumen de operaciones inferior al de aquéllos.

Finalmente, hay que señalar que la exención no será de aplicación a aquellos empresarios que entreguen materiales de recuperación que sean subproductos de sus propios procesos de producción (art. 20, uno, 27.º LIVA, *in fine*).

– Ámbito objetivo.

Esta cuestión se concreta en el artículo 20, uno, 27.º LIVA y en el nuevo apartado séptimo del Anexo de la Ley 37/1992, preceptos que permiten distinguir tres categorías:

- Desperdicios y desechos de metales férricos, es decir, de hierro y acero, excluyendo los aceros inoxidable.
- Desperdicios y desechos de metales no férricos, es decir, de cobre, níquel, aluminio, plomo y demás materiales a que se refiere el apartado séptimo del Anexo de la ley, incluyéndose en este grupo los aceros inoxidable.
- Desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio, en los términos establecidos en las partidas 47.07 y 70.01 del Arancel de Aduanas.

Las entregas de todos estos materiales, por otra parte, no tributarán por el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección [art. 136, 1.º a) LIVA].

c) Operaciones exentas.

Están exentas:

- Las entregas de los materiales de recuperación citados (art. 20, uno, 27.º LIVA).

- Las adquisiciones intracomunitarias de materiales de recuperación efectuadas por recuperadores que apliquen en sus entregas la exención del artículo 20, uno, 27.º LIVA (art. 26, cinco LIVA). Esta extensión de la exención a las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por recuperadores exentos, contenida también en la normativa francesa y en la belga, responde a una filosofía que consiste en «dejar fuera del mecanismo IVA» a los recuperadores fraudulentos, tratándoles más como consumidores finales, como particulares, que como empresarios. Ahora bien, esta filosofía exige que la entrega efectuada en el Estado miembro de origen de los materiales de recuperación no pueda beneficiarse de la exención establecida en dicho Estado miembro de origen para las entregas intracomunitarias (equivalente en el Estado de origen de nuestro art. 25, uno LIVA), pues es ésta la situación en que se encuentran los particulares. Otra cosa significaría que estos empresarios no soportarían IVA en origen ni en destino, lo cual no sería en absoluto justificable.

Precisamente esta filosofía, consistente en tratar a estos empresarios exentos como «particulares» es lo que justifica que la exención no se haya establecido para las importaciones de bienes, ya que éstas están sujetas al IVA, incluso cuando se efectúan por particulares (arts. 17 y 86 LIVA). Finalmente, parece difícil la aplicación de la exención a que se refiere el artículo 26, uno LIVA (exención prevista para las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en la Península o Baleares hubiese estado exenta, en todo caso, de acuerdo con el art. 20, uno, 27.º LIVA), ya que las entregas de materiales de recuperación, sólo en ciertos casos, están exentas del IVA. Por lo tanto, cuando el que efectúa la adquisición intracomunitaria de los materiales de recuperación no es un «recuperador exento» (es decir, un empresario que aplica la exención del art. 20, uno, 27.º LIVA y que, por tanto, aplicaría en la adquisición la exención específica del art. 26, cinco LIVA), el mecanismo de funcionamiento del IVA será el normal: entrega intracomunitaria en origen exenta y adquisición intracomunitaria en destino gravada.

#### d) Regla de prorata.

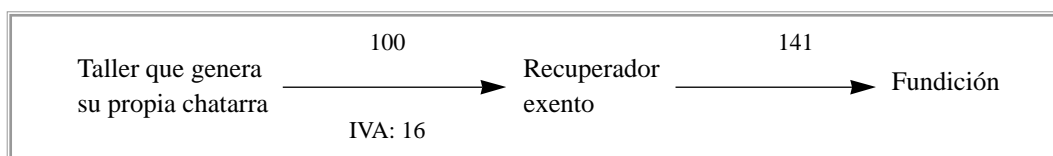
Dado que el artículo 20, uno, 27.º LIVA establece tres grupos diferenciados de materiales de recuperación y diferentes límites de volumen de operaciones para cada uno de ellos, a efectos de la exención, es posible que un mismo sujeto pasivo comercialice materiales de recuperación incluidos en varios de los grupos citados y que alcance el volumen de operaciones fijado para la no aplicación de la exención en relación con uno de los grupos y no en relación con otro. En tal caso, el recuperador habría de aplicar la regla de prorata para determinar las cuotas de IVA por él soportadas o satisfechas y que podría deducir.

Así, por ejemplo, si un recuperador efectúa entregas de desperdicios de hierro por importe superior a 200 millones de pesetas durante un año y en ese mismo año efectúa entregas de desechos de vidrio por importe de 35 millones de pesetas, en el año siguiente el empresario en cuestión no aplicará la exención en relación con las entregas de desperdicios de hierro que efectúe y sí aplicará dicha exención en relación con las entregas de desechos de vidrio, debiendo aplicar la regla de prorata para determinar el importe del IVA por él deducible.

## e) Renuncia a la aplicación de la exención.

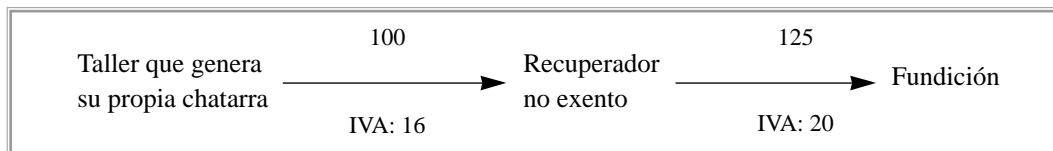
Precisamente por lo que hemos explicado al principio, es decir, por el hecho de que la exención establecida no constituye ningún beneficio para los empresarios que operan en el sector es por lo que el artículo 20, uno, 27.º LIVA reconoce la posibilidad de que «la Administración Tributaria autorice al sujeto pasivo a renunciar a la aplicación de la exención en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente». En otro caso, los empresarios que no apliquen la exención (y que pueden deducir el IVA por ellos soportado) estarán en condiciones ventajosas respecto de los que hayan de aplicarla por no alcanzar los volúmenes de operaciones previstos, ya que éstos se verán obligados a incluir ese IVA soportado en sus precios. Así, podemos distinguir los dos supuestos siguientes:

## – Exención.



La entrega efectuada por el taller no está exenta de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 20, uno, 27.º LIVA. El recuperador exento soporta el IVA repercutido por el taller, que es para él un coste, ya que ese IVA no se puede deducir. En la subsiguiente entrega efectuada para la fundición, el recuperador, si quiere obtener un margen de beneficio de 25, deberá fijar un precio de 141, que la fundición deberá pagar.

## – No exención.



En este caso, el recuperador no exento puede deducir el IVA soportado por él (16), lo que hace que sus costes sean de 100. Ello le permite fijar un precio de 125 para obtener el mismo margen de beneficio que en el caso anterior. Es cierto que la fundición en este caso ha de pagar al recuperador un total de 145 pesetas (125 del precio, más 20 en concepto de IVA), pero dado que esas 20 pesetas de IVA van a poder ser deducidas por ella, está claro que la fundición siempre preferirá comprar al recuperador no exento que al exento.

Como se observa, la posibilidad del sujeto pasivo de solicitar de la Administración la no aplicación de la exención es fundamental, ya que si se establece la exención de forma obligatoria para los pequeños y medianos empresarios, éstos, incluso los que operan legalmente, no podrían competir con los grandes y terminarían por desaparecer, lo cual no es en absoluto admisible. Podría argumentarse que, como en el sector de los metales no férricos no existe límite de volumen de operaciones, todos, grandes y pequeños empresarios, se encuentran en la misma situación y que por lo tanto no es necesario arbitrar la posibilidad de que la Administración autorice la no aplicación de la exención. Sin embargo, ello supondría, en definitiva, volver a la imposición en cascada que era propia del IGTE y que se abandonó con el IVA, con los problemas que ello implicaría y, además, sería ir mucho más allá de lo que permite el artículo 27 de la Sexta Directiva, precepto que autoriza la aprobación por los Estados miembros de medidas de inaplicación de la Directiva en cuestión sólo en lo estrictamente necesario para evitar fraudes y evasiones fiscales, por lo que si un empresario está dispuesto a cumplir sus obligaciones fiscales no se le debe imponer la aplicación de la exención.

Ahora bien, el reglamento del impuesto debe establecer unas condiciones para autorizar la no aplicación de la exención que garanticen que el empresario autorizado va a cumplir con sus obligaciones fiscales y que no va a «desaparecer» con la recaudación del IVA correspondiente a la Hacienda Pública. Precisamente en esto consiste la reserva introducida por la Ley 66/1997: en establecer una clara separación entre «recuperadores legales» y «recuperadores ilegales», de manera que sólo los primeros serán incluidos en el «sistema IVA» y podrán beneficiarse de las ventajas que un tributo como el IVA ofrece a quienes desarrollan actividades empresariales y profesionales.

#### 2.6. Artículo 20, dos LIVA.

Este precepto regula la renuncia a las exenciones inmobiliarias y a él se incorporan dos novedades:

- a) En primer lugar, se señala que las nuevas reglas establecidas en los artículos 102, 104 y 106 LIVA (que veremos más adelante) en relación con la inclusión en el denominador de la fracción relevante a efectos de la determinación de la prorrata de deducción no se tendrán en cuenta para calificar al adquirente del inmueble como sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado. Es decir, que si el adquirente es un sujeto pasivo de IVA que únicamente realiza operaciones que generan el derecho a la deducción del IVA por él soportado (es decir, las operaciones a que se refiere el art. 94 LIVA) pero su derecho a la deducción se ve limitado por haber percibido subvenciones no vinculadas al precio, esta circunstancia no impedirá al transmitente renunciar a la aplicación de la exención inmobiliaria, renuncia que normalmente reviste interés cuando la operación se efectúa entre empresarios, ya que se evita la tributación por transmisiones patrimoniales onerosas, impuesto que, al contrario de lo que ocurre con el IVA, no puede ser deducido por el adquirente empresario.

- b) En segundo término, se suprime el párrafo tercero del artículo 20, dos LIVA, que impedía a los sujetos pasivos a quienes fuese de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia renunciar a la aplicación de la exención. Esta limitación había sido introducida por la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 1994 y tenía como fundamento que tales sujetos pasivos no están obligados a efectuar la liquidación ni el pago a la Hacienda Pública por las transmisiones de los bienes utilizados en su actividad, con lo cual el IVA repercutido por la operación inmobiliaria en virtud de la renuncia a la exención se convertía en un importante beneficio para ellos y se traducía en el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública. Beneficio, además, absolutamente injustificado, ya que el recargo de equivalencia con el que se grava forfetariamente el valor añadido por el minorista, y que es básicamente el mismo desde 1986, no puede tener en cuenta este tipo de operaciones, exentas sin posibilidad de renuncia hasta 1993.

Pues bien, para evitar esta situación de beneficio exorbitante para los sujetos pasivos en régimen de recargo de equivalencia había dos posibilidades: prohibir a estos sujetos pasivos la renuncia a la exención o bien obligarles a liquidar e ingresar el IVA repercutido en virtud de dicha renuncia. La Ley 21/1993, probablemente por razones de simplificación y para evitar la introducción de obligaciones formales en un régimen que precisamente tiene por objeto evitar tales obligaciones en la medida de lo posible, optó por la primera solución.

Sin embargo, ello suponía introducir un factor de discriminación en contra de estos sujetos pasivos, ya que cuando un empresario con derecho a deducir la totalidad del IVA soportado, desea comprar un inmueble para su actividad, siempre le resultará más atractivo adquirirlo de un sujeto pasivo que no esté en recargo de equivalencia (que puede renunciar a la exención del IVA, evitándose así la tributación por TPO) que de un sujeto pasivo que tribute en dicho régimen especial (en cuyo caso el adquirente deberá tributar por TPO, impuesto que no podrá deducir). Todo ello suponiendo que a la entrega del inmueble en cuestión le fuera de aplicación la exención del IVA.

Lo que hace la Ley 66/1997 es, precisamente, terminar con esta discriminación, permitiendo a los sujetos pasivos que tributan en el régimen del recargo de equivalencia renunciar a la aplicación de la exención. Ahora bien, la Ley 66/1997 evita los perjuicios que podrían derivarse para la Hacienda Pública de esta situación (y el beneficio exorbitante e injustificado a que hemos hecho referencia anteriormente) modificando el artículo 154, dos LIVA, y obligando a los sujetos pasivos que tributan en el régimen del recargo de equivalencia a liquidar e ingresar las cuotas del IVA devengadas por estas operaciones inmobiliarias. Ello obligará, sin duda, a modificar los artículos 61 y 71 RIVA, relativos a las obligaciones formales y registrales del régimen especial del recargo de equivalencia y a la liquidación del impuesto, respectivamente.

### 3. Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones (arts. 22, apartados uno y cuatro y 86 LIVA).

El artículo 22 LIVA regula las exenciones del impuesto aplicables en las denominadas «operaciones asimiladas a las exportaciones», recogiendo en sus apartados uno a siete las relativas a buques y aeronaves. Pues bien, por lo que se refiere a los buques, y dejando al margen otros supuestos no afectados por la modificación introducida por la Ley 66/1997, la exención se concede para ciertas operaciones cuando el buque «se afecte a la navegación marítima internacional». Esa afectación a la navegación marítima internacional se produce cuando el destinatario de la operación exenta (adquirente o importador del buque o destinatario del servicio exento) utiliza el buque primordialmente en travesías consideradas como de navegación marítima internacional (de acuerdo con el concepto que de navegación marítima internacional se contiene en el propio art. 22, uno LIVA) durante ciertos períodos de tiempo.

Así, por ejemplo, si el buque se entrega el 2 de febrero de 1996, la operación podrá estar exenta, pero esa exención sólo quedará confirmada si durante el resto del año 1996 el adquirente utiliza el buque fundamentalmente en travesías de navegación marítima internacional. En otro caso, se producirá el hecho imponible «operación asimilada a importación» el 1 de enero de 1997, debiendo el adquirente del buque pagar el IVA correspondiente a la operación que inicialmente quedó exenta. Esto mismo ocurre en los casos de adquisición intracomunitaria o importación del buque.

Sin embargo, cuando se trata de un servicio (reparación, mantenimiento, arrendamiento o fletamento total del buque) el período de tiempo que se tiene en cuenta para aplicar la exención del IVA no es posterior a la prestación del servicio, sino anterior. Así, por ejemplo, si el 5 de marzo de 1997 se presta un servicio de reparación de un buque, tal servicio estará exento si el destinatario del servicio en cuestión utilizó primordialmente el buque para la navegación marítima internacional durante 1996, y no exento en otro caso.

Esta regla, unida a que es el destinatario del servicio exento el que debe haber utilizado el buque en actividades de navegación marítima internacional, planteaba graves problemas en los supuestos de arrendamiento y fletamento total (operaciones que, a efectos del RIVA, son prestaciones de servicios). Así, si el buque se arrienda el 1 de abril de 1997, la ley obligaba a tener en cuenta el uso que del buque se hubiese hecho en 1996 por el arrendatario, cosa imposible, ya que el arrendamiento no se había iniciado todavía en esa fecha. Esta situación es la que modifica la Ley 66/1997, de manera que en lo sucesivo se aplicará en los arrendamientos y fletamentos totales la misma regla que para las entregas. Así, si el arrendamiento del buque se produce el 6 de febrero de 1998, para apreciar la afectación del buque a la navegación marítima internacional no se tendrá en cuenta el uso que del buque se hizo durante 1997, sino el uso que el arrendatario haga del buque en cuestión a lo largo del resto de 1998, de manera que si al final de dicho año resulta que el buque no se ha afectado fundamentalmente a la navegación marítima internacional, se producirá el hecho imponible «operación asimilada a la importación» de acuerdo con el artículo 19.1.º LIVA, cuyo sujeto pasivo será el arrendatario o el fletador, en su caso, para lo cual se ha modificado el artículo 86.4.º LIVA por la propia Ley 66/1997.



Finalmente, hay que señalar que esta misma novedad se ha introducido en relación con el arrendamiento o fletamento total de las aeronaves utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional, de forma que en lo sucesivo se tendrán en cuenta las circunstancias que concurren en la compañía arrendataria o fletadora durante los períodos de tiempo siguientes a la operación que en el artículo 22, cuatro LIVA se indican, a efectos de la confirmación de la exención aplicada, originándose en otro caso el hecho imponible «operación asimilada a importación» de acuerdo con el artículo 19.3.º LIVA, y siendo sujeto pasivo del tributo la propia compañía aérea arrendataria o fletadora, según la nueva redacción del artículo 86.4.º LIVA a la que ya nos hemos referido.

#### 4. Base imponible (arts. 78, dos, 3.º y 80 LIVA).

En materia de base imponible, las modificaciones afectan a los preceptos que a continuación se señalan:

##### 4.1. Artículo 78, dos, 3.º LIVA.

El artículo 78 LIVA establece la regla general relativa a la base imponible del IVA correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, señalando que dicha base imponible estará constituida por la contraprestación de dichas operaciones, incluyéndose en dicha contraprestación, entre otros conceptos, «las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto», que se definen en el apartado dos, 3.º del artículo 78 citado. Pues bien, la modificación introducida por la Ley 66/1997 supone excluir *ex lege* del concepto de contraprestación, y sean cuales fueran las características de la subvención percibida, las subvenciones comunitarias financiadas a cargo del FEOGA y, en concreto, las previstas en el Reglamento (CE) 603/95, de 21 de febrero, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados. En relación con esta cuestión, hay que señalar lo siguiente:

- a) En primer término, hay que tener en cuenta que la Resolución de 31 de mayo de 1993, de la Secretaría de Estado de Hacienda, sobre tratamiento en el IVA de las ayudas comunitarias al consumo de aceite de oliva, había excluido del concepto de contraprestación las ayudas citadas y ello aun cuando en la Resolución se reconocía que las características de las ayudas citadas «motivan que puedan considerarse las ayudas... como subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto». Esta exclusión de las ayudas citadas de la base imponible se hacía, de acuerdo con la propia Resolución, a instancias de la Comisión Europea y por los «imperativos que rigen la gestión de la política agrícola común en el sector en cuestión». Lo que se hace ahora es extender ese tratamiento a todas las subvenciones comunitarias financiadas a través del FEOGA.

- b) En cuanto al efecto práctico de la novedad introducida por la Ley 66/1997, parece claro: en tanto que con anterioridad una parte de la subvención percibida debía considerarse como cuota del IVA, entendiendo que la subvención incluía la contraprestación de los servicios prestados por el perceptor de la misma, más el IVA correspondiente en función del tipo impositivo aplicable a tales servicios prestados por el perceptor, a partir de 1 de enero de 1998, habrá que entender que el importe total de la subvención corresponde al perceptor y que en él no se incluye cuota alguna del IVA de que sea titular la Hacienda Pública.

Así, antes de 1 de enero de 1998, si se percibía una subvención de 100 por un empresario en régimen general del IVA que comercializaba productos al 4 por 100 (y siempre que la subvención pudiera considerarse como contraprestación de las ventas de tales productos, de acuerdo con el artículo 78, apartados uno y dos, 3.º LIVA), el empresario debía calcular la parte de IVA incluida en la subvención, que resultaba de lo siguiente:

$$100 = \text{base imponible IVA} + \frac{4}{100} \times \text{base imponible IVA}$$

$$\text{Base imponible IVA} = \frac{100}{1'04}$$

$$\text{Base imponible IVA} = 96'15$$

$$\text{Cuota IVA incluida en la subvención: } 96'15 \times \frac{4}{100} = 3'846$$

De manera que de las 100 pesetas percibidas, sólo 96'15 correspondían al perceptor de la subvención y las 3'846 restantes a la Hacienda Pública. A partir de 1 de enero de 1998, sin embargo, las 100 pesetas serán para el perceptor de la subvención. Esto, que puede parecer razonable, puede ser también contemplado como un elemento en parte discriminatorio respecto de otros empresarios: en tanto que éstos deben aplicar el IVA sobre la contraprestación que perciben por las operaciones que efectúan, aun cuando dicha contraprestación se pague por un tercero (art. 78, uno LIVA), aquí nos encontramos con unos empresarios que, por el hecho de percibir una parte de la contraprestación de las operaciones que realizan a través del FEOGA, no se ven obligados a aplicar el IVA sobre dicha parte de la contraprestación, que reciben «libre de IVA». Posiblemente es el carácter prioritario de los sectores en que incide el FEOGA lo que justifica esta norma particular.

- c) Finalmente, y dado que estas subvenciones se declaran expresamente excluidas del concepto de contraprestación y por tanto del artículo 78 LIVA, procederá en relación con ellas el tratamiento previsto en la nueva redacción del artículo 104 LIVA, dada por la Ley 66/1997, incluyéndose por tanto el importe de tales subvenciones en el denominador de la fracción relevante a efectos del cálculo de la prorrata de deducción.

#### 4.2. Artículo 80 LIVA.

Este precepto regula la modificación de la base imponible del IVA y ha sido objeto de sucesivas reformas en los últimos años. Así, la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, introdujo en el precepto la posibilidad de modificar la base imponible del IVA en los supuestos de quiebra o suspensión de pagos del destinatario de las operaciones gravadas. Posteriormente, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, introdujo ciertas novedades en la regulación de los supuestos citados (así, se suprimió la necesidad de autorización administrativa previa y se estableció una limitación temporal de la facultad de modificar la base imponible).

La Ley 66/1997, que ahora comentamos, introduce novedades en este precepto que pueden agruparse en dos categorías: por una parte, las que afectan al supuesto de modificación de la base imponible en los casos de quiebra o suspensión de pagos del destinatario de las operaciones y, por otra, las que se refieren a un nuevo supuesto de modificación, no contemplado hasta el momento, y que es aquel en que el crédito del sujeto pasivo frente al destinatario de la operación se considera incobrable, sin que exista procedimiento concursal alguno que afecte a dicho destinatario.

##### a) Quiebra y suspensión de pagos.

Las novedades introducidas en esta materia pueden sintetizarse de la siguiente forma:

##### a.1. Limitación temporal de la facultad de modificar la base imponible.

La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, introdujo un plazo de seis meses, a partir de la admisión de la suspensión de pagos o declaración de quiebra del deudor, para efectuar la modificación de la base imponible, modificación que tiene como consecuencia la disminución del pasivo común del fallido (ya que el crédito en concepto de IVA del que era titular el acreedor del fallido desaparece como tal) y la aparición de un nuevo crédito por el mismo importe en favor de la Hacienda Pública y que tiene carácter postconcursal. Pues bien, ocurre que la celebración de la Junta de Acreedores (en el caso de la suspensión de pagos) y la de la junta de examen o reconocimiento de créditos (en el caso de la quiebra) e incluso la misma aprobación del convenio de acreedores pueden haber tenido lugar con anterioridad al transcurso de los seis meses citados, computándose, a efectos de la adopción de las decisiones oportunas, los créditos que constituyen el pasivo común, y entre ellos, los correspondientes al IVA de aquellos acreedores que todavía no hubieran modificado la base imponible.

De esta forma, si se modifica la base imponible del IVA con posterioridad (alterándose, por tanto, el importe y la composición del pasivo común) puede ocurrir que las mayorías exigidas por las leyes reguladoras de los procedimientos concursales (Código de Comercio, Ley de Enjuiciamiento Civil y Ley de Suspensión de Pagos) y que se tuvieron en cuenta para la adopción de determinadas decisiones o para la aprobación del convenio de

acreedores, dejen de existir cuando alguno o varios de los acreedores cuyos créditos por IVA se tuvieron en cuenta a efectos de la formación de las mayorías citadas, modifican la base imponible en el plazo de seis meses autorizado por la Ley 37/1992. Ello origina complicaciones notables y, para evitarlas, la Ley 66/1997 suprime el plazo de seis meses para efectuar la modificación, señalando en cambio que ésta deberá tener lugar, como máximo, hasta el «decimoquinto día anterior al de celebración de la Junta de Acreedores» y tratándose de una quiebra, hasta el «duodécimo día anterior a la celebración de la Junta de examen o reconocimiento de créditos» o hasta «la aprobación del convenio si se realizara con anterioridad a dicha junta».

La mención al decimoquinto y al decimosegundo día citados se justifica porque son las fechas límite señaladas por la normativa que regula estos procedimientos concursales para que los acreedores presenten los documentos justificativos de sus créditos, que son los que se tendrán en cuenta para la determinación del importe y composición del pasivo común en cada caso. Con la nueva normativa, por tanto, se consigue que una vez computado ese pasivo común no se produzcan alteraciones del mismo vía modificación de la base imponible del IVA que podrían invalidar las decisiones tomadas por mayoría.

- a.2. Se introducen otras novedades en el nuevo apartado cinco del artículo 80 LIVA, que afectan también al supuesto de modificación de la base imponible cuando el crédito por IVA resulta incobrable y de las que nos ocuparemos con posterioridad, al tratar de los aspectos comunes a estos dos supuestos de modificación.

#### b) Créditos incobrables.

Hasta 1 de enero de 1998, la LIVA no autorizaba a los sujetos pasivos del tributo a modificar la base imponible del mismo por el hecho de que el destinatario de la operación no efectuara el pago de las mismas, salvo en los supuestos de insolvencia del deudor judicialmente reconocida a que hemos hecho referencia con anterioridad. Esta circunstancia cambia con la Ley 66/1997 que, a partir de 1 de enero de 1998, permite la reducción de la base imponible «cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables». La regulación de estos supuestos presenta las siguientes notas:

- b.1. Calificación del crédito correspondiente a la cuota repercutida como «incobrable», lo que exige la concurrencia de los siguientes requisitos:
  - Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del impuesto sin que se haya obtenido su pago, total o parcial (en este caso, la posibilidad de modificación se limitará a la parte de cuota no pagada).
  - Que el impago del crédito haya quedado reflejado en los registros que lleve el sujeto pasivo.
  - Que el sujeto pasivo haya interpuesto reclamación judicial dirigida al cobro de la deuda.

De esta forma, aunque no se exige que se haya iniciado ningún procedimiento concursal, sí es necesaria una cierta reacción jurídica del acreedor frente al impago de la deuda, manifestada mediante la correspondiente reclamación judicial.

- b.2. Plazo para efectuar la modificación: tres meses siguientes a la finalización del período de dos años a que se refiere el primer guión del apartado b.1 anterior.
- b.3. Comunicación a la Administración Tributaria de la modificación efectuada en el plazo que se fije reglamentariamente.
- b.4. Condición de empresario o profesional del destinatario de las operaciones.

Como se observa, la Ley 37/1992 ha avanzado un poco más en el proceso de ampliación del artículo 80 de la misma, acogiendo un nuevo supuesto de modificación de la base imponible que venía siendo reclamado insistentemente por los contribuyentes. Ahora bien, la ley no ha efectuado dicha ampliación de cualquier manera, sino que ha tenido muy en cuenta los intereses de la Hacienda Pública. De esta forma, se ha sujetado la posibilidad de modificación a la concurrencia de una serie de requisitos, temporales (para garantizar que el impago no es puramente ocasional o coyuntural), formales y subjetivos, exigiendo la concurrencia de la condición de empresario o profesional en el deudor, de manera que la recuperación por el acreedor ante la Hacienda Pública del IVA que grava la operación no debe suponer minoración de los recursos de ésta, al imponerse al deudor la obligación de rectificar las deducciones en su caso practicadas y de efectuar el pago de la cuota o parte de la misma que no hubiera tenido la consideración de deducible (art. 80, cinco, regla 4.ª, párrafo segundo LIVA).

*c) Normas comunes.*

El apartado cinco del artículo 80 LIVA establece una serie de normas comunes a los supuestos de insolvencia e impagados que hemos analizado anteriormente. La mayoría de estas normas ya aparecían en la anterior redacción de la ley, referidas al supuesto de quiebra y suspensión de pagos. Dado que dichas normas resultan también lógicas en los supuestos de créditos incobrables, la Ley 37/1992, utilizando un criterio sistemático a nuestro juicio acertado, ha optado por llevar todos estos elementos comunes a un mismo apartado, en vez de mencionarlos primero para los supuestos de insolvencia y repetirlos después al regular la modificación en los casos de impago. Estas normas comunes se refieren a las siguientes materias:

- Supuestos en los que no procede la modificación de la base imponible, por considerar la ley que el acreedor cuenta con garantía suficiente de cobro: se mantienen los supuestos recogidos en la normativa anterior y se incluye otro nuevo, a saber, aquel en que los créditos correspondientes son «adeudados o afianzados por entes públicos». La ley parece hacerse eco de la extendida creencia según la cual «la Administración paga tarde, pero paga» y por ello no admite la modificación de la base imponible en este caso.

Además, se establece un nuevo supuesto de improcedencia de la modificación de la base imponible, de carácter subjetivo, ya que afecta a la persona del deudor y que se refiere al supuesto en que dicho deudor no está establecido en la Península, Islas Baleares, Canarias, Ceuta o Melilla. La dificultad de garantizar convenientemente la posición de la Hacienda Pública española cuando el procedimiento concursal tiene lugar fuera de nuestras fronteras y la imposibilidad de que la ley española del IVA articule normas dirigidas a fortalecer dicha posición y que hayan de ser aplicadas fuera de nuestras fronteras es lo que justifica esta nueva limitación.

- Inclusión del IVA en las cantidades percibidas del deudor, en la medida correspondiente, cuando se efectúan pagos parciales anteriores a la modificación de la base imponible. En cuanto a los pagos posteriores efectuados al acreedor, se entiende que no incluyen el IVA, ya que no es éste, sino la Hacienda Pública, el titular del crédito correspondiente al IVA que gravó la operación.
- Se mantienen las normas relativas a la obligación de rectificar las deducciones y al nacimiento del crédito postconcursal en favor de la Hacienda Pública introducidas por la Ley 13/1996, referidas también al supuesto de créditos incobrables.

Finalmente, hay que señalar que resulta curioso que no se incluya entre estas normas comunes la obligación del acreedor de comunicar a la Administración Tributaria la modificación de la base imponible. En efecto, tal obligación aparece expresamente establecida para los supuestos de créditos incobrables, en el apartado cuatro del artículo 80 LIVA, pero ha desaparecido del apartado tres en lo que se refiere a los supuestos de quiebra o suspensión de pagos. Esta circunstancia resulta extraña, ya que la obligación de comunicación se introdujo por la Ley 13/1996, como medida necesaria al haber desaparecido la exigencia de autorización administrativa previa, por lo que no parece razonable la desaparición de tal obligación de comunicación para este año. En cualquier caso, dicha obligación de comunicación, que aparece en el artículo 24 del reglamento del impuesto, puede articularse reglamentariamente también para los supuestos de quiebra y suspensión de pagos al amparo de la genérica remisión reglamentaria contenida en el apartado siete del artículo 80 LIVA.

#### d) Normas transitorias.

La disposición transitoria tercera de la Ley 66/1997 señala que la reducción de la base imponible del IVA en el caso de créditos incobrables sólo producirá efectos respecto de las operaciones «cuyo devengo se haya producido a partir de 1 de enero de 1998». Ello supone, desde el punto de vista práctico, que la artikulación efectiva de este supuesto de modificación queda aplazada hasta el 1 de enero del año 2000 y ello debido al período de dos años exigido en el artículo 80, cuatro LIVA para considerar un crédito como incobrable. Una nueva muestra, por tanto, de la cautela con la que ha actuado el legislador al regular este supuesto de modificación.

Para finalizar, hay que señalar que las novedades introducidas en el artículo 80 LIVA obligarán a modificar el artículo 24 de su reglamento, precepto en el que se desarrolla esta materia. Igualmente, hay que hacer mención a la disposición transitoria decimoctava de la Ley 66/1997, según la cual, en

un plazo de seis meses a contar desde 1 de enero de 1998, el Gobierno remitirá al Parlamento una nueva normativa sobre contratos de las Administraciones Públicas en la que habrán de tenerse en cuenta las recomendaciones efectuadas por la Comisión Europea con fecha 12 de mayo de 1995, relativas a los plazos de pago en las transacciones comerciales: el artículo 2 de esas recomendaciones se refiere al IVA y de él hay que destacar la invitación que se hace a los Estados miembros para que éstos examinen la posibilidad de «aplazar, por lo menos para las pequeñas empresas, el pago del IVA hasta el cobro de las facturas», lo que sin duda aliviaría las consecuencias que para la tesorería de estas pequeñas empresas supone la existencia de créditos por IVA incobrables.

## 5. Deducciones (arts. 95, 96, 101, 102, 104, 106 y 111 de la Ley 37/1992).

Las modificaciones introducidas en esta materia son, desde nuestro punto de vista, las que de mayor alcance y trascendencia incorpora la Ley 66/1997 y pueden agruparse en tres categorías:

1. Limitaciones, exclusiones y restricciones del derecho a deducir (arts. 95 y 96 LIVA).
2. Inclusión de las subvenciones que no forman parte de la base imponible del impuesto en el denominador de la fracción determinante de la prorrata de deducción (arts. 102, 104 y 106 LIVA).
3. Modificaciones motivadas por la nueva regulación del régimen simplificado (arts. 101 y 111 LIVA).

### 5.1. Limitaciones, exclusiones y restricciones del derecho a deducir (arts. 95 y 96 LIVA).

La Ley 66/1997 introduce aquí una modificación de enorme trascendencia práctica que, a nuestro entender, responde a una doble orientación:

- Por una parte, se trata de introducir soluciones pacíficas y claras en relación con una materia muy controvertida, debido a los problemas probatorios que se plantean a la hora de demostrar cuál es la real utilización de un bien en la actividad empresarial o profesional y, más aún, en qué medida o hasta qué punto se produce esa afectación a la actividad. Se trata de un problema que se plantea con especial virulencia respecto de los vehículos de turismo y otros medios de transporte.
- Por otro lado, se trata de ajustar con mayor precisión nuestra normativa a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y a la Sexta Directiva comunitaria, permitiendo la deducción parcial del IVA soportado por la adquisición o importación de los bienes de inversión utilizados en parte en la actividad empresarial o profesional. Esta deducción parcial se admitía por la Ley 37/1992, en su artículo 95, cuatro, únicamente para los bienes que tuvieran la consideración de divisibles, en tanto que a partir de ahora se admitirá con carácter general.

Para analizar esta cuestión, vamos a distinguir tres apartados:

1. Bienes de inversión en general (art. 95, tres y cuatro LIVA).
2. Medios de transporte (art. 95, tres y cuatro LIVA).
3. Otros supuestos (art. 96 LIVA).

#### 5.1.1. Bienes de inversión en general (art. 95, tres y cuatro LIVA).

Como cuestión previa, hay que señalar que el concepto de bienes de inversión a efectos del IVA es un concepto específico delimitado en el artículo 108 LIVA. Por lo tanto, las reglas que vamos a examinar sólo son aplicables a los bienes a que se refiere dicho precepto (así, por ejemplo, cualquier bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 500.000 ptas. queda excluido del concepto de bien de inversión a efectos del IVA: art. 108, dos, 5.º LIVA).

Las reglas relativas a estos bienes son las siguientes:

- a) Si el bien no se afecta en ninguna medida a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, no procederá deducción alguna del IVA soportado (art. 95, tres, párrafo primero). A estos efectos, se considera que un bien no está afecto en ninguna medida a la actividad empresarial o profesional cuando no figura en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional, así como cuando «no se integre» en el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo (art. 95, tres, 5.º LIVA). A estos efectos, hay que señalar que, la simple contabilización o inclusión de los bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad no constituye prueba suficiente de la afectación de los bienes a la citada actividad.
- b) Si el bien de inversión se afecta a la actividad, aun cuando sea parcialmente, procederán las siguientes reglas:
  - a') La deducción inicial (que se practica cuando se han soportado las cuotas correspondientes, entendiéndose «soportadas» las cuotas en los términos señalados en el art. 99, cuatro LIVA) se practica «en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional». Así, por ejemplo, si un abogado compra un piso nuevo de 250 m<sup>2</sup> por importe de 50.000.000 de pesetas (IVA: 3.500.000 ptas.), con la intención de utilizar como despacho una zona del piso de 100 metros y los otros 150 metros como vivienda habitual, podrá deducir las dos quintas partes del IVA soportado (1.400.000 ptas.). Hay que llamar la atención sobre la expresión «de acuerdo con criterios fundados», lo cual elimina la arbitrariedad del sujeto pasivo a la hora de evaluar la «previsible» afectación de los bienes de inversión a la actividad.



- b') En el caso de que la utilización efectiva del bien de inversión no se corresponda con la inicialmente prevista, el sujeto pasivo deberá regularizar la deducción practicada con arreglo a las normas establecidas para la regularización de bienes de inversión en la LIVA (art. 95, tres, 3.ª LIVA). Para delimitar el alcance de esta norma, vamos a exponer un ejemplo práctico:

## 1

**Ejemplo:**

Imaginemos que el abogado del ejemplo anterior adquiere el piso el 2 de febrero de 1998 y supongamos que la prorrata provisional del año 1998 (definitiva de 1997) es del 100 por 100. El abogado podrá deducir, en la declaración-liquidación del primer trimestre de 1998, la cantidad de 1.400.000 pesetas. Al final de año, deberá regularizar la deducción practicada. Si suponemos que la prorrata definitiva aplicable para 1998 es del 100 por 100 y que se ha confirmado que 100 metros del piso han sido utilizados como despacho, no habrá regularización alguna que practicar.

El período de regularización de la deducción practicada correspondiente al IVA soportado por el piso adquirido se prolonga durante los nueve años siguientes (desde 1999 hasta el año 2007). Vamos a examinar lo que ocurre con el piso durante dicho período de regularización.

- En los años 1999 y 2000 el piso sigue afecto en la misma medida a la actividad y la prorrata sigue siendo del 100 por 100, de manera que no hay que practicar regularización alguna.
- En el año 2001, el abogado reduce el espacio dedicado a despacho en 50 metros, ampliando la zona destinada a vivienda. La prorrata definitiva del año sigue siendo del 100 por 100.

En este caso, el abogado deberá regularizar la deducción practicada de la siguiente forma (art. 95, tres, 3.ª párrafo segundo, en relación con el art. 107 LIVA):

$$\frac{1.400.000 \text{ (1)} - 700.000 \text{ (2)}}{10} = 70.000 \text{ ptas. (a ingresar en la declaración-liquidación del cuarto trimestre del año 2001)}$$

- (1) Deducción practicada en el año en que se soportaron las cuotas.  
 (2) Deducción que habría sido procedente de haberse soportado las cuotas en el año 2001.

.../...

.../...

Por otra parte, y a nuestro entender, debe considerarse no aplicable en este caso el supuesto de autoconsumo de servicios a que se refiere el artículo 12, 2.º LIVA, ya que el autoconsumo citado tiene por objeto evitar la inadecuación entre las deducciones practicadas y el verdadero destino del bien y en este caso esta inadecuación se corrige por la vía de la regularización a que estamos haciendo referencia. Añadir a esa regularización la tributación por autoconsumo supondría un doble gravamen que no parece admisible, aunque hay que reconocer que la ley no establece exclusión alguna a este respecto.

- En el año 2002, la prorrata definitiva del abogado cae al 70 por 100, ya que inicia en dicho año la realización de operaciones que no generan el derecho a la deducción y que no constituyen un sector diferenciado respecto de la actividad que ya venía realizando. La afectación del piso a la actividad se mantiene como en el ejercicio anterior (sólo 50 metros).

En este caso, procederá la regularización teniendo en cuenta dos factores: el cambio experimentado en la afectación del bien [respecto de la afectación que se tuvo en cuenta en el año en que se soportaron las cuotas (art. 95, tres, 3.ª, párrafo segundo LIVA)] y el distinto porcentaje de prorrata aplicado (art. 107 LIVA).

De esta forma, habrá que actuar como sigue:

$$\frac{1.400.000 \text{ (1)} - 490.000 \text{ (2)}}{10} = 91.000 \text{ ptas. a ingresar}$$

(1) Deducción del año en que se soportaron las cuotas.

(2) Deducción que procedería de haberse soportado las cuotas en el año en curso, teniendo en cuenta el porcentaje de afectación y la prorrata de dicho año.

- En el año 2003, la prorrata definitiva vuelve a ser del 100 por 100 y la afectación del piso a la actividad se mantiene en 50 metros. Se practicará únicamente regularización por la distinta afectación (comparando la del año en curso con la del año en que se soportaron las cuotas), esto es:

$$\frac{1.400.000 - 700.000}{10} = 70.000 \text{ ptas. a ingresar}$$

Sin que exista, entendemos, el autoconsumo de servicios a que se refiere el artículo 12.2.º LIVA.

.../...

.../...

- En el año 2004, la prorrata definitiva es del 100 por 100 y la afectación del piso a la actividad vuelve a ser de 100 metros. No se practicará, por tanto, regularización alguna.
- En el año 2005, el abogado vende el piso, renunciando a la aplicación de la exención de acuerdo con el artículo 20, dos LIVA. Habrá que proceder, por tanto, a la regularización del artículo 110 LIVA, prevista para los casos en que se transmiten bienes de inversión durante el período de regularización, cuyo resultado en este caso sería cero.

c') Corresponde al sujeto pasivo la carga de la prueba relativa a la afectación del bien. De esta forma, si el sujeto pasivo deduce la totalidad del IVA soportado por la adquisición del bien de inversión, deberá hallarse en condiciones de probar que dicho bien se encuentra afecto en su totalidad a la actividad empresarial o profesional.

A estos efectos, el sujeto pasivo podrá utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho no considerándose, sin embargo, como medio de prueba suficiente a estos efectos la simple declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión del bien en los registros oficiales de la actividad (art. 95, tres, 4.ª LIVA).

#### 5.1.2. Medios de transporte (art. 95, tres y cuatro LIVA).

Las cuotas soportadas por la adquisición o arrendamiento de vehículos de turismo y otros medios de transporte plantean problemas específicos en materia de deducción, ya que el desglose entre la parte de uso empresarial o profesional del vehículo y la parte privada no puede ser, en la mayor parte de los casos, objeto de un control preciso. Además, en este ámbito los riesgos de abuso o fraude fiscal son particularmente relevantes y ello explica la normativa establecida por la Ley 66/1997, que en definitiva supone introducir un criterio forfetario para la deducción de las cuotas relativas a estos bienes y a los bienes y servicios relacionados con los mismos (art. 95, cuatro LIVA).

Estas reglas se aplican a los vehículos mencionados en el párrafo segundo del artículo 95, tres, 2.ª LIVA, entre los que se mencionan los remolques, ciclomotores y motocicletas y ello aun cuando su precio de adquisición sea inferior a 500.000 pesetas [en cuyo caso no son bienes de inversión a efectos del IVA (art. 108, dos, 5.ª LIVA)]. Pues bien, las normas son las siguientes:

- a) En relación con los vehículos a que se refiere el párrafo tercero del artículo 95, tres, 2.<sup>a</sup> LIVA, en su nueva redacción, el sujeto pasivo debe hallarse en condiciones de probar [por cualquier medio de prueba, pero sin que sea suficiente la declaración-liquidación ni el registro o contabilización de los bienes (art. 95, tres, 4.<sup>a</sup> LIVA) y teniendo en cuenta que, de acuerdo con la regla 5.<sup>a</sup> del art. 95, tres LIVA, no se entenderán afectos en ninguna medida a la actividad los vehículos no contabilizados o no integrados en el patrimonio empresarial o profesional] que el vehículo se encuentra afectado a la actividad empresarial o profesional, pero no estará obligado a probar el concreto porcentaje de dicha afectación ya que, probado por el sujeto pasivo que la afectación existe, operará en favor del sujeto pasivo la presunción de afectación del 100 por 100 contenida en el párrafo citado, de manera que será la Administración la que deberá probar que el porcentaje de afectación real del vehículo a la actividad es inferior al 100 por 100, procediendo en tal caso la regularización oportuna. La presunción produce así el efecto típico de las presunciones *iuris tantum*, es decir, la inversión de la carga de la prueba, que se desplaza a la Administración.

En cuanto a los supuestos en que opera esta presunción, contenidos en las letras a) a g) del artículo 95, tres, 2.<sup>a</sup>, coinciden en lo sustancial con los establecidos en las letras a) a g) del artículo 96, uno, 1.<sup>o</sup> LIVA en su redacción anterior, con algunas modificaciones. Así, en relación con los vehículos utilizados en el transporte de mercancías la presunción de afectación opera sólo respecto de los «vehículos mixtos», entendiéndose por vehículo mixto, según la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, el «automóvil especialmente dispuesto para el transporte, simultáneo o no, de mercancías y personas hasta un máximo de nueve incluido el conductor, y en el que se puede sustituir eventualmente la carga, parcial o totalmente, por personas mediante la adición de asientos». Por otra parte, en relación con los vehículos destinados al transporte de viajeros mediante contraprestación, se suprime la excepción contenida en la normativa anterior y relativa a «las cuotas soportadas por la utilización de dichos vehículos», probablemente porque se considera que estas cuotas están ya específicamente contempladas en el artículo 96, uno, 6.<sup>o</sup> LIVA en su nueva redacción.

- b) En relación con los demás vehículos a que se refieren los dos primeros párrafos del artículo 95, dos, 3.<sup>a</sup> LIVA, el sujeto pasivo debe hallarse en condiciones de probar que el vehículo se encuentra afectado a la actividad (con las precisiones que al respecto se establecen en las reglas 4.<sup>a</sup> y 5.<sup>a</sup> del art. 95, tres LIVA, ya comentadas), pero sin necesidad de probar ningún grado de afectación concreto. Probada dicha afectación, operará la presunción de afectación en la proporción del 50 por 100, de manera que el sujeto pasivo podrá deducir la mitad del IVA soportado (si su prorrata de deducción es del 100%) o la cantidad que resulte de aplicar a dicha mitad la prorrata que proceda.

Si el sujeto pasivo pretende deducir en mayor medida que la permitida por la presunción, deberá probar que la afectación real es superior al 50 por 100, si bien esa posibilidad de prueba deberá tener presentes las limitaciones establecidas al efecto en el artículo 95, tres, 4.<sup>o</sup> LIVA. De la misma forma, si la Administración pretende un porcentaje de deducción menor deberá probar que la afectación es inferior al 50 por 100, con las mismas limitaciones establecidas.

En la práctica, como se observa, la Ley 66/1997 introduce una regulación destinada a que en la mayoría de los casos se aplique la presunción de afectación en la proporción del 50 por 100, dadas las dificultades que se plantean para desvirtuar dicha presunción. Con ello, las «reglas del juego» en esta materia tan vidriosa quedan claras para el contribuyente y para la Administración, siendo aquí donde con mayor claridad se observa el deseo de «pacificar» una materia caracterizada por su gran conflictividad.

- c) Por último si, a pesar de lo visto, existieran cambios de afectación convenientemente probados por quien corresponda en cada caso, será de aplicación la regularización a que se refiere el artículo 95, tres, 3.º LIVA (sin perjuicio, por supuesto, de la regularización a que se refiere el art. 107 LIVA, que procederá en sus propios términos y con independencia de que se produzcan o no los cambios de afectación citados).

En definitiva, y como valoración global de la nueva normativa vigente en la materia, parece que hay que entender que el legislador ha introducido una regulación más clara que la anterior y que puede considerarse flexible y generosa, sobre todo si tenemos en cuenta el antecedente comunitario de regulación de esta cuestión, a saber, la propuesta (no aprobada) de la duodécima Directiva del Consejo relativa a los gastos que no dan derecho a deducir el IVA (DOCE núm. C 37/8, de 10-2-1983), cuyo artículo 1 preveía la exclusión del derecho a deducir el IVA «por el que hayan sido gravados los gastos relativos a la adquisición, fabricación o importación, al *leasing* o al alquiler y a la utilización, transformación, reparación y mantenimiento de automóviles de turismo, embarcaciones de recreo, aeronaves de turismo o motocicletas» permitiendo la deducción únicamente en casos puntuales, a saber: vehículos destinados al transporte de personas a título oneroso, a la enseñanza de la conducción, al alquiler o que formen parte del *stock* de explotación de una empresa.

#### 5.1.3. Otros supuestos (art. 96 LIVA).

El artículo 96 LIVA contiene las denominadas «exclusiones y restricciones del derecho a deducir». Este precepto encuentra su fundamento en el artículo 17.6 de la Sexta Directiva, según el cual «del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación». El contenido de este precepto después de la Ley 66/1997 es básicamente el mismo que con anterioridad, con la significativa novedad de que se ha suprimido toda la regulación relativa a los vehículos de turismo y otros medios de transporte que, como hemos visto, se ha desplazado al artículo 95 LIVA.

No obstante, pueden señalarse otras modificaciones destinadas a perfeccionar técnicamente el precepto, a saber:

- a) Se han ubicado en números diferentes las joyas y piedras preciosas, por un lado, y los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, por otro.

- b) Se ha suprimido la distinción entre las «cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes y por los gastos de manutención y estancia» y las soportadas «por servicios de hostelería y restaurante». En realidad, las cuotas soportadas por «manutención y estancia» se pueden identificar con las soportadas por servicios de «hostelería y restaurante»; sin embargo, en su redacción anterior a 1 de enero de 1998, el artículo 96 LIVA permitía la deducción de las primeras cuando el gasto correspondiente tuviera la consideración de deducible en la imposición personal del sujeto pasivo y no permitía, paradójicamente, la deducción de los segundos en ningún caso.

Esta compleja situación fue resuelta por la Dirección General de Tributos en su Resolución de 7 de marzo de 1994 señalando que:

«Respecto de las cuotas soportadas por servicios de hostelería y restaurante prestados al personal de la empresa por necesidades de la misma, la interpretación conjunta de los números 2.º y 3.º del apartado uno del artículo 96 de la Ley 37/1992 lleva a la conclusión de que podrán ser objeto de deducción cuando dichos servicios se hayan recibido como consecuencia de un desplazamiento o viaje de dicho personal, y siempre que, además, el correspondiente gasto tenga la consideración de deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades. Por consiguiente, cuando los referidos servicios de hostelería y restaurante no se hayan producido en relación con un desplazamiento o viaje, las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los mismos no podrán ser objeto de deducción en aplicación de lo previsto en el artículo 96, uno, 3.º de la ley.»

La Ley 66/1997 ha mejorado técnicamente el precepto, suprimiendo la referencia a los gastos de «manutención y estancia» y dejando sólo la mención a «los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración», de manera que el IVA soportado por estos servicios será deducible cuando los mismos tengan la consideración de gasto fiscalmente deducible en la imposición personal del sujeto pasivo (art. 96, uno, 6.º LIVA).

- c) Otra novedad significativa es la que aparece en los números 2.º y 3.º del apartado dos del artículo 96, que se refieren a supuestos en que el IVA soportado por los bienes y servicios excluidos del derecho a la deducción de acuerdo con el apartado uno del artículo 96 podrá, no obstante, ser deducido. Así, en el número 2.º del citado apartado dos del precepto se consideran como deducibles «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». La expresión «dedicados con habitualidad» es una novedad que tendrá posiblemente un importante alcance práctico.

Así, por ejemplo, si una entidad financiera obtiene una obra de arte original de su autor como pago de una deuda de éste frente a la entidad (entrega que estará sujeta al IVA: art. 4 LIVA), y esta entidad pretende vender la obra de arte inmediatamente, de acuerdo con la normativa anterior a 1 de enero de 1998, la entidad financiera podía deducir el IVA soportado por la adquisición de la obra de arte, ya que destinaba ésta a su venta.

En cambio, con la normativa actual, la entidad financiera no podrá deducir el IVA soportado, ya que no se dedica «con habitualidad» a la reventa de obras de arte. Lo que ocurre es que la ulterior entrega de la obra de arte estará exenta del IVA, de acuerdo con el artículo 20, uno, 25.ª LIVA.

Por otra parte, se produce otra consecuencia en relación con los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, que se aprecia si ponemos en conexión los artículos 91, uno, 4 y 96, uno, 2.º y dos, 2.º LIVA: en efecto, de acuerdo con el primero de los preceptos citados, tributarán al tipo impositivo del 7 por 100 las entregas de tales bienes efectuadas por «empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien». A la vista de la nueva normativa, hay que concluir que tales empresarios que repercuten al tipo del 7 por 100 sólo pueden ser los dedicados al arrendamiento o cesión de uso de obras de arte, cuando proceden de forma ocasional a la venta de alguna de tales obras de arte porque, si se trata de un revendedor de obras de arte, no procederá el tipo impositivo del 7 por 100, por expresa dicción del artículo 91, uno, 4, LIVA y si no es un revendedor, sino un empresario que vende ocasionalmente una obra de arte, no habrá derecho a la deducción (art. 96, dos, 2.º LIVA) y por lo tanto no se aplicará el tipo reducido. Sólo en el caso del arrendador de obras de arte que ocasionalmente revende, existirá derecho a deducción (art. 96, dos, 2.º LIVA) para un empresario no revendedor, cumpliéndose los requisitos exigidos por el artículo 91, uno, 4 para la aplicación del tipo reducido.

*5.2. Inclusión de las subvenciones que no forman parte de la base imponible del impuesto en el denominador de la fracción determinante de la prorrata de deducción (arts. 102, 104 y 106 LIVA).*

*a) Fundamento de la modificación.*

Como se sabe, la base imponible del IVA está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al tributo procedente tanto del destinatario de la operación como de terceras personas (art. 78, uno LIVA). Las subvenciones son, por tanto, parte de la contraprestación procedente de un tercero que percibe el sujeto pasivo por la realización de las operaciones sujetas al impuesto y deberían incluirse todas, sin excepción, en la base imponible del mismo.

Ocurre, sin embargo, que la Sexta Directiva únicamente obliga a integrar en la base imponible las denominadas «subvenciones vinculadas al precio de las operaciones sujetas» (arts. 11 de la Sexta Directiva y 78, dos, 3.ª LIVA), en tanto que simplemente faculta o autoriza a los Estados miembros a incluir las demás subvenciones en el denominador de la prorrata de deducción (lo que supone recortar el derecho a la deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos). Esta extraña solución comunitaria tiene su razón de ser en las difíciles negociaciones que precedieron a la aprobación de la Directiva (lo que tuvo lugar en 1977) y con ella se trató de contentar a algunos Estados miem-

bros que querían disponer de la posibilidad de proteger a ciertos sectores económicos, en una época en la que la inexistencia del mercado interior permitía a los Estados miembros actuar como compartimentos estancos los unos respecto de los otros.

El hecho de que sólo se incluyan en la base imponible del IVA las denominadas «subvenciones vinculadas al precio» se traduce en la existencia de un trato discriminatorio, de origen fiscal, en perjuicio de las empresas no subvencionadas y de las que perciben ese tipo de subvenciones, respecto de las que perciben subvenciones no vinculadas al precio. Esta situación discriminatoria, a la que ya hemos hecho referencia en nuestro comentario al artículo 78, dos, 3.º LIVA, se muestra claramente en los ejemplos siguientes:

2

**Ejemplo:**

Imaginemos dos empresas, *A* y *B*, dedicadas a la fabricación del mismo producto, de acuerdo con el siguiente esquema de costes y precios:

<i>A</i>	Coste .....	800	Precio venta .....	1.000
<i>B</i>	Coste .....	1.000	Precio venta .....	1.000

↓  
subvención percibida  
por *B* no vinculada al  
precio: 200

Como se observa, la empresa *B*, gracias a la subvención, puede hacer frente a los costes y vender al mismo precio que *A*, con lo cual la subvención, aunque formalmente no vinculada al precio, acaba influyendo de forma decisiva en la formación de dicho precio. Hasta ahí no hay problema y todo entra dentro de la lógica de la subvención. Sin embargo, las ventajas de la empresa *B* respecto de la empresa *A* no quedan ahí, pues a lo ya expuesto se añade otra de origen fiscal: en efecto, la empresa *A* recuperará como IVA soportado el 16 por 100 de sus costes (800), es decir, 128, mientras que la empresa *B* recuperará el 16 por 100 de 1.000, es decir, 160, de las cuales 32 corresponden al IVA de la subvención. De esta manera, la empresa *B* obtiene un ingreso de origen fiscal al que no tiene acceso la empresa *A*.



## 3

**Ejemplo:**

Imaginemos ahora a las mismas empresas *A* y *B* con el siguiente esquema de costes y precios:

<i>A</i>	Coste .....	800	Precio venta .....	1.000
<i>B</i>	Coste .....	800	Precio venta .....	800

↓  
subvención percibida  
por *B* no vinculada al  
precio: 200

Como se aprecia, aun cuando la subvención recibida por *B* no está vinculada al precio, su percepción condiciona decisivamente el mecanismo de formación de los mismos, permitiendo a la empresa *B* obtener el mismo margen de beneficio que *A* aplicando un precio sensiblemente inferior. Pero es que además *B* obtiene una ventaja de origen fiscal, porque al menor precio exigido por virtud del efecto de la subvención hay que añadir el menor IVA que habrán de pagar los consumidores que adquieran sus productos a *B*, respecto de los que lo hagan a *A*. En efecto, en el primer caso se pagará 1.160 (1.000 más 160 de IVA), en tanto que en el segundo se pagará 928 (800 más 128 de IVA). Así, en el ejemplo anterior la distorsión fiscal se manifestaba en una mayor devolución para la empresa subvencionada, en tanto que en este caso dicha distorsión se manifiesta en una menor repercusión, lo que contribuye a hacer más atractivo todavía el precio ofertado por la empresa subvencionada.

Para hacer frente a esta situación, no acorde con la naturaleza del impuesto, contraria al principio de neutralidad en que éste se basa y distorsionadora del mercado, la Sexta Directiva permite a los Estados miembros de la Comunidad Europea, como hemos señalado con anterioridad, introducir un mecanismo corrector, que consiste en incluir el importe de las subvenciones no vinculadas al precio en el denominador de la prorrata de deducción, obligando en todo caso a las empresas receptoras de ese tipo de subvenciones a aplicar la regla de prorrata. Con ello no se pretende minorar el efecto de la subvención, pero sí evitar las distorsiones de origen fiscal a las que la misma puede dar lugar y que ya hemos expuesto. El funcionamiento de este mecanismo corrector queda claro si volvemos a los ejemplos anteriores:

- En el primer supuesto, *B* deberá aplicar la regla de prorrata, incluyendo en el denominador de la fracción correspondiente (art. 104 LIVA) el importe de la subvención. Así:

Prorrata de deducción de *B*:

$$100 \times \frac{1.000 \text{ (1)}}{1.000 \text{ (1)} + 200 \text{ (2)}} = 84\%$$

- (1) Importe de la contraprestación percibida por las operaciones realizadas.
- (2) Importe de la subvención no vinculada al precio.

De esta forma, *B* sólo podrá deducir una parte del IVA por ella soportado, en concreto:

$$160 \times \frac{84}{100} = 134'4$$

aproximándose su situación a efectos fiscales a la de la empresa *A*.

- En cuanto al segundo supuesto, tenemos lo siguiente:

Prorrata de deducción de *B*:

$$100 \times \frac{800}{800 + 200} = 80\%$$

*B* sólo podrá deducir una parte del IVA soportado, en concreto:

$$160 \times \frac{80}{100} = 128$$

igualándose su situación a efectos fiscales con la de la empresa *A*.

*b)* Regulación introducida por la Ley 66/1997.

Esta regulación afecta a los siguientes artículos de la LIVA:

- Artículo 102, uno LIVA: en este precepto se establecen los supuestos de aplicación de la regla de prorata señalándose que, aparte del supuesto normal (realización por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional de operaciones que generen el derecho a la deducción del IVA soportado y de otras que no generan dicho derecho) resultará de aplicación también la regla de prorata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones destinadas a financiar sus actividades empresariales o profesionales y que no integren la base imponible del IVA correspondiente a las operaciones realizadas. Por lo tanto, a partir de ahora, cualesquiera subvenciones percibidas por los sujetos pasivos van a tener relevancia a efectos del IVA, ya que o bien se computarán en la base imponible de dicho impuesto o bien se tendrán en cuenta a efectos de prorata, recortando el derecho a la deducción del sujeto pasivo perceptor.

Entre estas últimas subvenciones se incluyen las comunitarias financiadas a cargo del FEOGA, expresamente excluidas de la base imponible del impuesto. Por otra parte, recordamos aquí nuestros comentarios al artículo 20, dos LIVA, de manera que la percepción de las subvenciones no vinculadas al precio y la posible aplicación de la regla de prorata no impedirán considerar al destinatario de las operaciones inmobiliarias exentas del IVA como «sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado» a efectos de la renuncia a la aplicación de dichas exenciones.

- Artículo 104, dos, 2.º LIVA: se establecen aquí los importes que deben incluirse en el denominador de la fracción determinante de la prorata de deducción, de manera que en lo sucesivo no sólo se incluirá en dicho denominador el importe de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo (computado dicho importe de acuerdo con lo dispuesto en el apartado cuatro del art. 104 LIVA), sino también el importe total de las subvenciones que no integran la base imponible. En relación con éstas se establecen las siguientes reglas particulares:

a') Sólo se incluirán en el denominador de la prorata las subvenciones no vinculadas al precio cuando éstas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, pues sólo en este caso se generan los efectos distorsionadores de la actividad empresarial o profesional a que hemos hecho referencia con anterioridad. Si el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en un edificio de pisos y todos los propietarios del mismo perciben una subvención para proceder a la rehabilitación de la fachada, por ejemplo, está claro que la subvención en cuestión o la parte de ella que corresponde al sujeto pasivo no se debe incluir en el denominador de la prorata de deducción de éste ni debe recortar su derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios que utilice en su actividad empresarial.

b') No se incluyen en el denominador las subvenciones no vinculadas al precio «en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción». Tampoco en este caso la percepción de las subvenciones citadas origina efectos distorsionadores y por lo tanto, tampoco aquí se justifica la inclu-

sión de las mismas en el denominador de la prorrata. Ello es así porque la inclusión de las subvenciones no vinculadas al precio en el denominador de la prorrata es, en realidad, un mecanismo sustitutivo del cómputo de dichas subvenciones en la base imponible, de manera que en estos casos, en los que la inclusión de las subvenciones en la base imponible no se traduciría en un mayor gravamen (al estar la operación no sujeta o exenta del impuesto) no se justifica tampoco un recorte en el derecho a deducción del perceptor, habida cuenta de que, además, la operación financiada a través de la subvención genera el derecho a la deducción.

Así, por ejemplo, si una empresa se dedica al transporte de mercancías por carretera, siendo la contraprestación de los servicios prestados durante un año de 1.000, de los cuales 800 corresponden a transportes sujetos y no exentos del IVA, 100 a transportes que se realizan fuera del territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el artículo 70, uno, 2.º LIVA (servicios no sujetos que generan el derecho a la deducción, de acuerdo con el art. 94, uno, 2.º LIVA) y 100 a transportes directamente relacionados con exportaciones de bienes de acuerdo con el artículo 21.5.º LIVA [servicios exentos y que generan el derecho a la deducción del IVA soportado, de acuerdo con el artículo 94, uno, 1.º c) LIVA], percibiendo en dicho año una subvención corriente por importe de 100 no vinculada al precio de las operaciones realizadas, su prorrata de deducción en dicho año será:

$$\text{Prorrata: } \frac{1.000}{1.000 + 80} \times 100 = 93\%$$

y ello porque la subvención no se incluye en el denominador «en la medida» en que financia las operaciones exentas o no sujetas que generan el derecho a la deducción del IVA soportado.

- c') Las subvenciones no vinculadas al precio distintas de las de capital «se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente». Se establece aquí una regla de cómputo de las subvenciones citadas, aun cuando desde un punto de vista sistemático parece que habría sido más acertado incluir esta regla en el apartado seis del artículo 104 LIVA.

La regla de imputación temporal establecida atiende, por tanto, al momento del cobro de la subvención, de forma que si ésta se acuerda en un año natural y la efectiva percepción de la misma tiene lugar en un año posterior, será la prorrata de este último año la que se verá afectada por la inclusión de la subvención.

- d') En cuanto a las subvenciones de capital, el párrafo segundo del artículo 104, dos, 2.º LIVA establece dos reglas particulares:

- Subvenciones de capital no vinculadas a la adquisición de un bien o servicio concreto: en este caso, tales subvenciones «podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes». De esta manera, se trata de conseguir que la subvención percibida condicione la prorrata de deducción durante los años en que se prolonga el período de regularización de las deducciones por bienes de inversión.

Así, imaginemos que se percibe una subvención de capital no vinculada al precio por importe de 1.000 en el año 1999. Su perceptor no estará obligado a incluir todo su importe en el denominador de la prorrata de deducción del año en que percibe dicha subvención (lo que podría tener por efecto un enorme recorte en su prorrata de deducción en dicho año), sino que se permite periodificar el efecto de la percepción de dicha subvención, imputándola por quintas partes (200 cada año) en el año 1999 y en los cuatro siguientes. La ley ha optado aquí por el plazo general de regularización de las deducciones por bienes de inversión, que es de cinco años, obviando así el plazo de 10 años establecido para los casos de cuotas soportadas por la adquisición de inmuebles (art. 107, tres LIVA). No obstante, cuando las subvenciones de capital no vinculadas al precio se destinen a financiar la adquisición de algún inmueble no será de aplicación la regla a que estamos haciendo referencia, sino la que expondremos en el guión siguiente.

- Cuando las subvenciones de capital no vinculadas al precio se destinan a adquirir un bien o servicio concreto, y siempre que la adquisición de este bien o servicio se efectúe en virtud de una operación por la cual se hubiese soportado o pagado el IVA, «minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación». Así, si se obtiene una subvención de esta índole por importe de 1.000, vinculada a la adquisición de una maquinaria cuyo precio es de 2.000 (IVA soportado: 320), la subvención en cuestión no se incluirá en el denominador de la prorrata de deducción, ni su percepción, a nuestro entender, determinará la aplicación de la regla de prorrata (a pesar de que la nueva redacción del art. 102 no establece excepción alguna a estos efectos) pero de las 320 pesetas de IVA soportado o satisfecho sólo podrán deducirse 160, y ello en la medida en que se cumplan todos los requisitos que condicionan el ejercicio de derecho a la deducción.

De esta forma, lo que se está estableciendo aquí no es en realidad ninguna regla de prorrata o de cómputo de las subvenciones, sino una auténtica limitación del derecho a deducir cuya ubicación sistemática podría haberse localizado, más bien, en los artículos 95 y 96 LIVA. En cualquier caso, la normativa francesa en materia del IVA también contiene una regla similar, que tiene por objeto evitar que el efecto de la subvención vaya más allá y resulte más perjudicial para el sujeto pasivo de lo que lo sería de haberse incluido su importe en la base imponible.

Así, imaginemos un sujeto pasivo que se encuentra en una fase de realización de grandes inversiones y que durante un año presenta los siguientes datos de su actividad:

- Volumen de operaciones .....	100
- Adquisiciones (IVA soportado: 320) .....	2.000
- Subvención de capital no vinculada al precio percibida para la compra de determinados bienes de inversión cuyo precio asciende a 1.000 .....	500

En el caso de que la subvención se incluyera dentro de la base imponible, considerándose toda ella como contraprestación recibida de un tercero, el IVA correspondiente a la subvención sería de 80 (sería menor si se considerase que dentro de las 500 ptas. de subvención se incluyen tanto la contraprestación como el IVA correspondiente). Si la subvención se incluye en el denominador de la prorrata, el derecho a la deducción del sujeto pasivo, suponiendo que todas las operaciones por él realizadas generan el derecho a la deducción, experimentaría un notable recorte:

$$\text{Prorrata: } \frac{100}{100 + 500} \times 100 = 17\%$$

Es decir, en tanto que sin subvención el sujeto pasivo se podría haber deducido 320 (100% del IVA soportado), la inclusión de la subvención en el denominador determina que sólo se va a poder deducir:

$$320 \times \frac{17}{100} = 54'4$$

de manera que el recorte del derecho a la deducción es de  $320 - 54'4 = 265'6$ , muy superior, como decimos, al IVA correspondiente a la subvención de haberse ésta incluido en la base imponible.

Por ello, se ha optado por referir el efecto de la subvención exclusivamente a la deducción del IVA soportado por la adquisición del bien financiado mediante la subvención, de manera que en este supuesto el sujeto pasivo deberá tener en cuenta lo siguiente:

- IVA total soportado .....	320
- IVA soportado correspondiente a los bienes de inversión financiados mediante la subvención .....	160

- Precio de los bienes de inversión financiados mediante la subvención .....	1.000
- Subvención percibida .....	500

Por lo tanto, el sujeto pasivo podrá deducir en el ejercicio:

$$160 \text{ (1)} + 80 \text{ (2)} = 240$$

- (1) IVA soportado por los bienes adquiridos distintos de los financiados mediante la subvención.
- (2) Dado que la mitad del precio se ha financiado vía subvención, sólo podrá deducirse la mitad del IVA soportado por la adquisición de los bienes de inversión así financiados.

de manera que el recorte del derecho a la deducción es igual a la cantidad que resultaría de haber aplicado el tipo impositivo del IVA (16%) sobre el importe de la subvención.

Hay que entender que, en los ejercicios siguientes ya no se tendrá en cuenta la subvención para determinar la prorrata aplicable en cada uno de ellos y que, de la misma forma, al proceder a la regularización de las deducciones correspondientes al IVA soportado por la adquisición en los bienes de inversión financiados mediante la subvención, únicamente podrá ser objeto de regularización la parte de cuota soportada no afectada por la subvención. Así, imaginemos que en el ejercicio siguiente el sujeto pasivo únicamente realiza operaciones que generan el derecho a la deducción y que no percibe ninguna subvención no vinculada al precio. Su prorrata será del 100 por 100 y no habrá regularización de la deducción practicada por el bien de inversión financiado en el año anterior vía subvención, ya que ésta se dedujo, en la parte no afectada por la subvención, en su totalidad.

De la misma forma, si en el ejercicio siguiente la prorrata cae al 50 por 100 por la realización de operaciones que no generan el derecho a deducir, habrá que regularizar las deducciones practicadas por bienes de inversión que se encuentran dentro del período de regularización y, entre ellas, las de los bienes financiados mediante la subvención (art. 107 LIVA):

$$\frac{80 \text{ (1)} - 40 \text{ (2)}}{5} = 8 \text{ (cantidad a ingresar)}$$

- (1) Cantidad deducida en el año de la adquisición correspondiente al bien de inversión.
- (2) Cantidad que el sujeto pasivo podría haberse deducido de haberse adquirido el bien de inversión en el presente año.

Para finalizar, hay que señalar que esta norma específica relativa a las subvenciones que, como hemos expuesto, tiene por objeto evitar un sobredimensionamiento del efecto de la subvención, normalmente en perjuicio del sujeto pasivo, puede actuar también en contra de éste y en favor de la Hacienda Pública en determinados casos. Así, por ejemplo, imaginemos que los datos del sujeto pasivo son los siguientes en el año *N*:

Volumen de operaciones .....	5.000
Subvención .....	500
IVA soportado .....	320

Imaginemos también que todas las operaciones realizadas generan el derecho a la deducción y que la subvención no vinculada al precio se concede para adquirir un bien de inversión concreto. Si no se aplica la regla particular que hemos visto, y teniendo en cuenta que las subvenciones de capital pueden periodificarse durante cinco años tendremos que la prorrata de deducción del sujeto pasivo en el año *N* es la siguiente:

$$\text{Prorrata: } 100 \times \frac{5.000}{5.000 + 100} = 99\%$$

El IVA deducible por el bien de inversión financiado mediante la subvención (suponiendo que el IVA soportado por dicho bien es de 160) sería de  $160 \times 99/100 = 158'4$ . Si el volumen de operaciones se mantuviese en los mismos términos durante los ejercicios siguientes, resulta que de las 160 de IVA soportado el sujeto pasivo podría haber deducido 158'4, en tanto que por aplicación de la regla particular sólo podrá deducir 80. De esta forma, cuando el volumen de operaciones es muy elevado en relación con la subvención percibida y esta situación se prolonga durante los cuatro años siguientes a la percepción de la subvención, la norma particular resulta perjudicial respecto de la simple inclusión de la subvención en el denominador de la prorrata, ya que la cuantía del volumen de operaciones, unida a la periodificación de las subvenciones de capital, diluye el «efecto recorte» de las subvenciones sobre las deducciones procedentes.

- e') Finalmente, se menciona un único tipo de subvenciones no vinculadas al precio y que no se tomarán en cuenta a efectos del cálculo de la prorrata: las percibidas por «los centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1988, de 7 de abril, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43».



- Artículo 106, uno, 1.ª LIVA: se establecen aquí las reglas oportunas para el cómputo de las subvenciones cuando resulta de aplicación la prorrata especial, porque en otro caso, es decir, de haberse previsto tales reglas únicamente para el caso de la prorrata general, bastaría al sujeto pasivo haber optado por la prorrata especial para el año de percepción de las subvenciones para evitar toda la regulación novedosa establecida en relación con dichas subvenciones. En definitiva, la prorrata especial no debe suponer ventaja alguna en relación con la general a estos efectos, y a esta idea responde la modificación del artículo 106, uno, 1.ª LIVA.

c) Normas transitorias relativas a las subvenciones.

De acuerdo con la disposición transitoria vigésima segunda de la Ley 66/1997, las previsiones contenidas en los artículos 104, dos, 2.º y 106, uno, 1.ª LIVA relativas a las subvenciones no incluidas en la base imponible «se aplicarán a las que se acuerden a partir del día 1 de enero de 1998». Hay que entender que la norma transitoria también se refiere a la nueva redacción del artículo 102 LIVA, que ya hemos examinado.

5.3. *Modificaciones motivadas por la nueva regulación del régimen simplificado (arts. 101 y III LIVA).*

ARTÍCULO 101 LIVA

Se introducen aquí dos tipos de modificaciones:

- a) La primera no está motivada realmente por la nueva regulación del régimen simplificado y afecta al párrafo segundo del artículo 101, uno LIVA. En su anterior redacción, de difícil comprensión, la doctrina administrativa (Res. vinculante de la DGT de 31-3-1987) había venido entendiendo que la aplicación de la regla de prorrata especial determinaba la desaparición de los sectores diferenciados de la actividad [excepto los correspondientes a los regímenes especiales a que se refiere el art. 9.1.º, c), b') LIVA], de manera que no podía aplicarse la prorrata especial en algún sector y la general en otro.

Sin embargo, la nueva redacción del párrafo segundo del artículo 101, uno LIVA sí admite expresamente esa posibilidad [salvo, naturalmente, para los sectores determinados por la aplicación de los regímenes especiales mencionados en el art. 9.1.º, c), b') LIVA, que tienen su propio y específico régimen de deducción]. Así, imaginemos un sujeto pasivo, persona física, que realiza las siguientes actividades:

ACTIVIDADES	PRORRATA DE DEDUCCIÓN
Transporte de enfermos y heridos (exento art. 20, uno, 15.ª LIVA) .....	0%
Venta de inmuebles .....	25%
Publicidad .....	100%
Alquiler de vivienda y local de negocio .....	60%
Venta de muebles al por menor en régimen de recargo de equivalencia ....	—

Imaginamos que la prorrata de deducción correspondiente a la actividad de alquileres es del 60 por 100 y suponemos también que esa actividad es la principal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9.1.º c), a) LIVA. También suponemos que las ventas de inmuebles incluyen operaciones exentas y no exentas, siendo la prorrata de deducción correspondiente del 25 por 100. De acuerdo con esto, existen tres sectores diferenciados de la actividad, a saber:

Sector 1: Transporte de enfermos y heridos + venta de inmuebles

Sector 2: Alquileres + publicidad

Sector 3: Venta de muebles en régimen de recargo de equivalencia

Pues bien, en tanto que con la normativa anterior la opción por la prorrata especial determinaba automáticamente la desaparición de los sectores 1 y 2 como tales, a efectos de deducciones, aplicándose a todas las actividades incluidas en los sectores citados la regla de prorrata especial, con la nueva normativa el sujeto pasivo puede optar, si lo desea, por aplicar la regla de prorrata especial, por ejemplo, en el sector 1, aplicándose la prorrata general en el sector 2. De la misma forma, hay que entender que los supuestos de obligatoria aplicación de la regla de prorrata especial a que se refiere el artículo 103, dos, 2.º LIVA se concretarán por sectores, pudiendo ocurrir que resulte de obligatoria aplicación dicha regla de prorrata especial respecto de uno de los sectores y no respecto de otro.

Finalmente, lo que en ningún caso se puede hacer, ni con la normativa anterior ni con la vigente, es aplicar la regla de prorrata especial en relación con el sector 3, pues ésta tiene sus propias reglas de deducción, que son las establecidas a efectos del régimen de recargo de equivalencia.

- b) El segundo tipo de modificaciones viene motivado por la nueva regulación del régimen simplificado. Por una parte, se introduce un párrafo (el tercero del art. 101, uno LIVA) en el que expresamente se señala que los sectores de la actividad determinados por la aplicación de los regímenes especiales se regirán, en materia de deducciones, por la normativa específica prevista para dichos regímenes especiales.

Por otra parte, se establecen reglas para el caso de adquisición de bienes que se utilizan conjuntamente en varios sectores. Así:

- a) Si los bienes se utilizan conjuntamente en varios sectores, el porcentaje de deducción correspondiente al IVA soportado por la adquisición de tales bienes será el que resulte de la aplicación de las normas reguladoras de la prorrata general, teniendo en cuenta a estos efectos las operaciones realizadas en tales sectores y considerando que no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en los regímenes especiales de la agricultura y del recargo de equivalencia. Esto significa que el volumen de operaciones correspondiente a las actividades que tributen en estos regímenes especiales únicamente se computará en el denominador de la prorrata.

Así, imaginemos un sujeto pasivo que presenta los siguientes datos:

ACTIVIDADES	VOLUMEN DE OPERACIONES
Venta al por menor de muebles en recargo de equivalencia .....	1.000
Alquiler de locales de negocio .....	5.000

Si este sujeto pasivo adquiere un ordenador que afecta a ambas actividades, soportando IVA por importe de 160, la prorrata de deducción aplicable será:

$$100 \times \frac{5.000}{5.000 + 1.000} = 84\%$$

de forma que el IVA deducible ascenderá a:

$$160 \times \frac{84}{100} = 134'4$$

- b) No obstante lo anterior, si los bienes se utilizan simultáneamente en actividades acogidas al régimen simplificado y en otras actividades acogidas al régimen de la agricultura o del recargo de equivalencia, se presumirán afectados al régimen simplificado en un 50 por 100, aplicándose las reglas de deducción propias del nuevo régimen simplificado sobre la mitad de la cuota soportada y no siendo deducible la otra mitad. En el caso de que el bien se afectase simultáneamente a varias actividades y cada una de ellas tributara en uno de los tres regímenes especiales mencionados (simplificado, agricultura y recargo de equivalencia) se aplicarán las reglas de deducción del régimen simplificado sobre la tercera parte del IVA soportado y las otras dos terceras partes no serán deducibles.

El problema se plantea cuando el bien adquirido se afecta a una actividad en régimen simplificado y a otra que no está en régimen de la agricultura ni en recargo de equivalencia, dado que según la nueva redacción del artículo 122, dos, 1.º LIVA el régimen simplificado no sólo es compatible con estos dos regímenes, sino también con «otras actividades que se determinen reglamentariamente», como veremos más adelante. En estos casos, parece que lo razonable es imputar el bien a cada uno de los sectores por partes iguales, aplicando las reglas propias del régimen simplificado sobre la parte que corresponda.

#### ARTÍCULO 111 LIVA

La modificación introducida afecta únicamente al apartado ocho de este artículo y es doble:

- a) Por una parte, se suprimen las menciones contenidas en el precepto y relativas al régimen simplificado. En efecto, dado que en el nuevo régimen simplificado se permite la deducción de las cuotas soportadas, tanto por la adquisición de bienes y servicios corrientes, como por la de activos fijos, no tiene sentido mantener una limitación específica de deducción de las cuotas soportadas por el hecho de que hayan sido soportadas antes del inicio de las actividades. Esta normativa resultaba razonable con anterioridad, dado que en el régimen simplificado la posibilidad de deducir las cuotas soportadas o satisfechas tenía un carácter excepcional (procedía únicamente para las adquisiciones de edificaciones, buques y activos inmateriales, de acuerdo con la anterior redacción del art. 123, cinco, 4.º LIVA, en tanto que para los demás supuestos las deducciones procedentes se entendían ya incluidas en los módulos aplicables).
- b) Por otra parte, se establece que la aplicación del procedimiento específico de deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de las actividades determinará la imposibilidad para el sujeto pasivo de aplicar el régimen especial de la agricultura «hasta que finalice el tercer año natural del ejercicio de dichas actividades», con lo que se acorta el plazo de cinco años previsto por la normativa anterior. Esta modificación es lógica si tenemos en cuenta que la aplicación del procedimiento específico de deducción citado tiene, de acuerdo con el último párrafo del artículo 111, ocho LIVA, «los mismos efectos que la renuncia al régimen especial de la agricultura» y que, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 33 RIVA, introducida por el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, publicado en el BOE de 17 de enero, dicha renuncia tiene efectos por un período mínimo de tres años y no de cinco, como establecía el artículo 33 mencionado en su redacción anterior. Sin embargo, esta nueva redacción del artículo 111, ocho no resulta nada coherente con el hecho de que el artículo 124 LIVA no haya sido modificado, como veremos al analizar las novedades introducidas en relación con el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

## 6. Devoluciones (art. 115, tres LIVA).

### 6.1. Contenido de las modificaciones.

Para comprender el alcance de la nueva normativa introducida, conviene distinguir la situación anterior a la Ley 66/1997 y la establecida por ésta.

#### SITUACIÓN ANTERIOR A LA LEY 66/1997.

El procedimiento general de devolución regulado en el artículo 115 LIVA se ajustaba a los siguientes parámetros:

- a) La solicitud de devolución se formulaba en la última declaración-liquidación del año natural, que había de presentarse del 1 al 30 de enero del año siguiente (art. 71.4.2.º RIVA).
- b) A continuación se abría un plazo de seis meses durante el cual la Administración podía practicar liquidación provisional. Efectuada ésta dentro de dicho plazo, la Administración contaba con un nuevo plazo de 30 días para practicar la devolución de manera que, transcurrido dicho plazo, el interesado podía solicitar por escrito que le fuera abonado el interés legal sobre la cantidad pendiente de devolución, interés que empezaba a computarse únicamente desde que el acreedor efectuaba dicha reclamación por escrito.
- c) En el caso de que la Administración no hubiese practicado liquidación provisional en el plazo de seis meses establecido, se abría un plazo de 30 días (desde el 1 hasta el 30 de agosto) en el que había de devolverse la cantidad solicitada por el sujeto pasivo. Transcurrido dicho plazo sin que se hubiera efectuado la devolución (esto es, a partir del 31 de agosto), podía el sujeto pasivo exigir por escrito el abono del interés legal sobre la cantidad pendiente, interés que sólo empezaba a computarse a partir del momento de la reclamación escrita citada.

#### SITUACIÓN ESTABLECIDA POR LA LEY 66/1997

Se caracteriza por las siguientes notas:

- a) La solicitud de devolución se sigue formulando en la última declaración-liquidación del año natural, que se presenta del 1 al 30 de enero del año siguiente.
- b) A continuación se abre un plazo de seis meses (hasta el 31 de julio) dentro del cual la Administración debe practicar la liquidación provisional y *ordenar el pago de la devolución* que proceda. Se ha suprimido, por tanto, el plazo adicional de 30 días que se concedía a la Administración para efectuar el pago.

- c) En el caso de que no se haya practicado liquidación provisional en el plazo de seis meses citado, la Administración deberá devolver de oficio dentro de dicho plazo la cantidad solicitada por el sujeto pasivo, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.
- d) En cuanto a los intereses, éstos comenzarán a devengarse automáticamente transcurrido el plazo de seis meses, *sin necesidad de reclamación por escrito por parte del sujeto pasivo*. Asimismo, el interés debido por la Administración no es ya el interés legal, sino el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2 c) de la Ley General Tributaria, más elevado y por tanto más interesante para el sujeto pasivo.

Como se observa, la Ley 66/1997 ha introducido una nueva regulación de esta materia, mucho más favorable para el contribuyente (reducción de plazos para la Administración, abono automático de intereses y aplicación del interés de demora), que no es exclusiva del IVA ya que, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 66/1997 «en lo concerniente a las devoluciones de oficio en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido, se consagra el abono automático del interés de demora previsto en el artículo 58.2 c) de la Ley General Tributaria una vez transcurrido el plazo legalmente previsto anticipando, así, la aplicación de esta medida de especial interés para los contribuyentes».

Finalmente, hay que señalar que estas reglas serán también de aplicación para los supuestos de «devolución rápida» a que se refieren los artículos 115, dos y 116 LIVA y 30 RIVA, con las adaptaciones correspondientes en cuanto al plazo de solicitud de la devolución e inicio del cómputo del plazo de seis meses a que hemos hecho referencia con anterioridad.

## 6.2. Normas transitorias.

La disposición transitoria segunda de la Ley 66/1997 se refiere a la eficacia temporal de la modificación relativa a la devolución de oficio en el IRPF, IS e IVA, disponiendo en su apartado tres que «la modificación introducida en el artículo 115, apartado tres, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, será de aplicación a las autoliquidaciones correspondientes a los períodos de liquidación que se inicien en el ejercicio 1998 y siguientes». Por lo tanto, las nuevas reglas sólo serán de aplicación respecto de las solicitudes de devolución que se presenten del 1 al 30 de enero de 1999, salvo para los sujetos pasivos a los que resulte de aplicación el régimen de devoluciones rápidas (esto es, con periodicidad mensual y no anual) regulado en los artículos 115, dos y 116 LIVA y 30 RIVA, respecto de los cuales serán de aplicación los nuevos criterios ya a las solicitudes de devolución correspondiente al mes de enero de 1998 y que se han de presentar del 1 al 20 de febrero de dicho año.

## 7. Regímenes especiales.

Es esta materia la que, junto a la relativa a las deducciones, experimenta las modificaciones más profundas. Ello es así porque la Ley 66/1997, desarrollada en este punto por el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, incorpora, en palabras de la Exposición de Motivos de este último «una serie de medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas con objeto de promover la creación de empleo e incentivar la inversión empresarial, asegurando al mismo tiempo un mejor control del fraude», medidas estas que inciden fundamentalmente en los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca.

Se introducen también medidas en los regímenes especiales del comercio minorista, si bien en relación con el régimen del recargo de equivalencia las modificaciones importantes están todavía por venir ya que, de acuerdo con la Exposición de Motivos del Real Decreto citado «en lo que se refiere al régimen especial del recargo de equivalencia, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha considerado más prudente retrasar su modificación y posterior desaparición, hasta que los comerciantes minoristas puedan conocer mejor la reforma y concienciarse para su adaptación a la misma», con lo cual este Real Decreto está anunciando la futura supresión del régimen especial citado.

A continuación, vamos a analizar las modificaciones concretas introducidas en cada uno de los regímenes especiales afectados por las novedades incorporadas por la Ley 66/1997.

### 7.1. Régimen simplificado.

#### a) Ámbito subjetivo (arts. 122, uno LIVA y 34 RIVA).

En este punto, no existe ninguna novedad sustancial, pues el régimen se sigue aplicando a personas físicas y a entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF cuyos miembros sean personas físicas. En este sentido, el hecho de que el contenido del artículo 34 RIVA se haya reducido sustancialmente en la redacción que a dicho precepto ha dado el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, se debe únicamente a que parte del antiguo contenido de dicho precepto ha sido «trasladado» al artículo 36 RIVA, que regula los supuestos de exclusión del régimen simplificado, de acuerdo con un más acertado criterio sistemático.

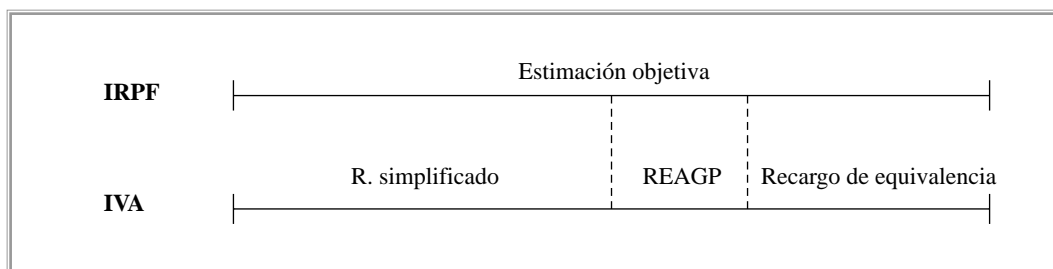
#### b) Ámbito objetivo (art. 37 RIVA).

Se introduce aquí una novedad de gran alcance, a nuestro entender. En efecto, en la regulación anterior había dos tipos de actividades incluidas en el ámbito objetivo del régimen simplificado: unas que estaban asimismo comprendidas en el ámbito objetivo del método de estimación obje-

tiva por signos, índices y módulos del IRPF (art. 37.1.1.º RIVA, en su anterior redacción) y otras que eran propias exclusivamente del IVA (anterior art. 37.1.2.º RIVA, que contenía una enumeración cerrada de las mencionadas actividades).

La nueva regulación, sin embargo, presenta como una de sus novedades principales la de «establecerse la plena coordinación con la estimación objetiva del IRPF», en palabras de la Exposición de Motivos del Real Decreto 37/1998, de manera que, a partir de ahora, sólo se comprenderán en el ámbito objetivo del régimen simplificado actividades que se incluyen en el régimen de estimación objetiva del IRPF. Ello no significa, sin embargo, que el ámbito objetivo de ambos regímenes coincida, ya que el de estimación objetiva del IRPF es más amplio, pues en él se incluyen actividades que en el IVA no tributan por el régimen simplificado, sino por el especial de la agricultura, ganadería y pesca o por el del recargo de equivalencia.

Gráficamente, podemos representar lo anterior de esta forma:



Esto explica que de la redacción del artículo 121, uno LIVA, relativo al concepto de volumen de operaciones a efectos de este impuesto, haya desaparecido su párrafo segundo, que sólo tenía sentido en la situación anterior, en la que había actividades que podían tributar en régimen simplificado y que sin embargo no se hallaban comprendidas en el método de estimación objetiva por signos, índices o módulos del IRPF, y explica igualmente que haya desaparecido la relación de actividades antes contenida en el artículo 37 RIVA.

c) Compatibilidades (arts. 122, dos LIVA y 36.1.4.º RIVA).

Se introduce aquí también una novedad significativa, ya que con la nueva regulación el régimen simplificado sólo es compatible con:

- El régimen de la agricultura, ganadería y pesca.
- El régimen del recargo de equivalencia.



- La realización de operaciones exentas de acuerdo con el artículo 20 LIVA o de arrendamientos de inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad empresarial a efectos del IRPF, sino la percepción de rendimientos del capital inmobiliario por el arrendador. A estos efectos, se entiende que el arrendamiento tiene carácter empresarial cuando el arrendador cuenta con un local y una persona empleada, al menos, para la gestión de dicha actividad.

En definitiva, se consagra aquí la incompatibilidad entre el régimen simplificado y el general, lo que parece razonable. En efecto, el régimen simplificado sólo se justifica en razón de las dificultades que a los pequeños y medianos empresarios puede plantear el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas con carácter general para este impuesto, por lo que si un sujeto pasivo está en condiciones de cumplir dichas obligaciones formales en relación con alguna de las actividades que realiza, es lógico esperar de él que dicho cumplimiento se extienda a la totalidad de las operaciones por él efectuadas.

Esta incompatibilidad entre el régimen general y el simplificado sólo cede en el caso de las operaciones exentas y arrendamientos de inmuebles citados. No obstante, en este punto hay que hacer una importante advertencia, que de no tenerse en cuenta puede hacer caer en un error respecto al ámbito real de las compatibilidades e incompatibilidades del régimen simplificado: en efecto, aun cuando de la dicción literal del artículo 36.1.4.º RIVA parece desprenderse que el régimen simplificado es compatible con la realización de cualesquiera operaciones exentas del artículo 20 LIVA, esto no es realmente así. Y no lo es porque los rendimientos derivados de esas actividades exentas son, a efectos del IRPF, rendimientos de actividades empresariales o profesionales cuya determinación se efectúa mediante la aplicación del régimen de estimación directa. Dicho régimen de estimación directa es incompatible con el de estimación objetiva del IRPF (art. 26 del reglamento de dicho tributo, en su redacción dada por el RD 37/1998), de manera que la aplicación del primero supone que el sujeto pasivo queda excluido del segundo.

Pues bien, dado que, según el artículo 122, dos, 2.º LIVA, no podrán tributar por el régimen simplificado «por ninguna de sus actividades económicas» los sujetos pasivos que «hubieren quedado excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de sus actividades», hay que concluir que la realización de dichas actividades exentas del IVA conlleva la exclusión, por vía indirecta, del régimen simplificado. De esta forma, la única compatibilidad real del régimen citado (aparte de la que existe con los regímenes especiales de la agricultura y del recargo de equivalencia) es la que se establece con los arrendamientos de inmuebles (viviendas y locales) y siempre que generen rendimientos del capital inmobiliario a efectos del IRPF, pues en este caso no se produce la exclusión del régimen de estimación objetiva del IRPF y la consiguiente exclusión del régimen simplificado del IVA.

d) Carácter: renuncia y revocación (arts. 122, uno LIVA y 33 RIVA).

El régimen simplificado sigue siendo un régimen voluntario, que se aplica salvo renuncia del sujeto pasivo. Dicha renuncia se formula en el mes de diciembre del año anterior a aquel en que ha de surtir efectos o bien al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad y producirá sus efectos durante un período mínimo de tres años.

En esta materia, la nueva regulación incluye las siguientes novedades:

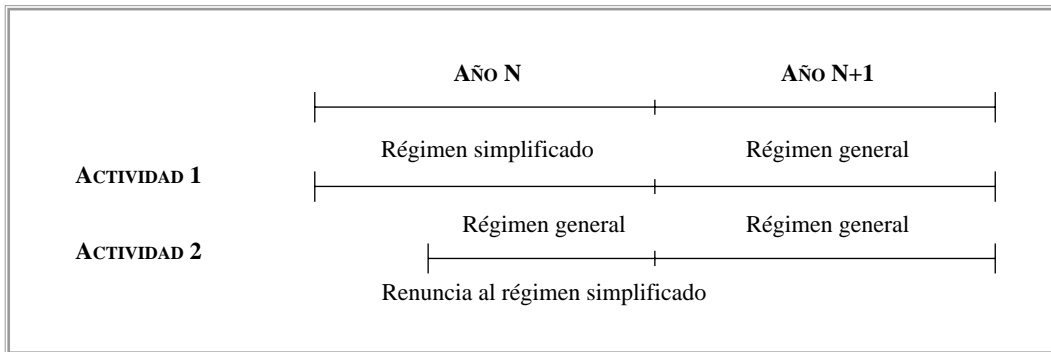
1. En la normativa anterior, había que distinguir dos posibilidades:

- Que la renuncia se efectuara en relación con alguna de las actividades enumeradas en el artículo 37.1.2.º RIVA (actividades no incluidas en la modalidad de signos, índices y módulos del régimen de estimación objetiva del IRPF), en cuyo caso los efectos de la renuncia se extendían a todas las actividades mencionadas en dicho precepto, pero no a las comprendidas en el artículo 37.1.1.º RIVA que pudiera ejercitar el sujeto pasivo.
- Que la renuncia se efectuara en relación con alguna de las actividades a que se refería el artículo 37.1.1.º RIVA (actividades incluidas en la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del IRPF), en cuyo caso la renuncia operaba sus efectos respecto de todas las actividades realizadas por el sujeto pasivo, incluso en relación con aquellas incluidas en el artículo 37.1.2.º RIVA.

Con la nueva regulación, la anterior distinción desaparece, de manera que la renuncia a la aplicación del régimen simplificado por cualquier actividad determina la aplicación del régimen general respecto de la misma y por consiguiente la exclusión del régimen simplificado respecto de todas las actividades efectuadas por el sujeto pasivo, dada la incompatibilidad existente entre el régimen general y el régimen simplificado del IVA, a la que ya nos hemos referido.

2. Por lo que se refiere a la renuncia presentada con ocasión del comienzo de la actividad, se precisa que ésta produce sus efectos desde el inicio de la actividad en cuestión, con una excepción: cuando el sujeto pasivo viene tributando en el régimen simplificado por una actividad e inicia durante el año otra actividad también incluida en el ámbito objetivo de dicho régimen, renunciando al régimen especial por esta última. En tal caso, la renuncia opera sus efectos respecto de esta última actividad desde que se formula (tributando dicha actividad en el régimen general del IVA) y respecto de la otra actividad desde el inicio del año siguiente, manteniéndose de forma temporal y excepcional la compatibilidad entre el régimen general y el simplificado.

Gráficamente puede representarse lo anterior de la siguiente forma y teniendo en cuenta que las actividades 1 y 2 se incluyen en el ámbito objetivo del régimen simplificado y que en el año *N* el sujeto pasivo venía tributando por dicho régimen en relación con la actividad 1:



3. En caso de concurrencia simultánea de renuncia y causa de exclusión, prevalece esta última y la renuncia se tiene por no presentada. Así, por ejemplo, si un sujeto pasivo efectúa la renuncia, por ejemplo, el 1 de diciembre del año  $N$  (respecto de una actividad que ya venía ejerciendo y que venía tributando por el régimen simplificado) y a finales de diciembre se comprueba que ha superado el límite de volumen de operaciones que determina la exclusión del citado régimen (si es que en la Orden Ministerial de módulos se establece un límite de volumen de operaciones a estos efectos), durante el año  $N+1$  dicho sujeto pasivo no aplicará el régimen simplificado porque se entiende que ha quedado excluido del mismo, pero no porque haya renunciado al régimen. Esto tiene un importante alcance práctico, ya que la renuncia, de haberse producido, habría extendido sus efectos a los años  $N+1$ ,  $N+2$  y  $N+3$  como mínimo, en tanto que la exclusión sólo surte efectos para el año  $N+1$ , de manera que si a lo largo de este año el volumen de operaciones no supera el límite establecido, en el año  $N+2$  podrá el sujeto pasivo tributar en el régimen simplificado.

4. La coordinación entre el régimen simplificado del IVA y el de estimación objetiva del IRPF se observa también en este ámbito, de forma que la renuncia al primero implica automáticamente la renuncia al segundo por todas las actividades empresariales y profesionales ejercidas por el sujeto pasivo (art. 26 del reglamento del IRPF, en la redacción dada por el RD 37/1998) y a la inversa, la renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF supone la renuncia al régimen simplificado, también para todas las actividades realizadas por el sujeto pasivo.

5. Finalmente, hay que tener en cuenta las normas transitorias introducidas por la Ley 66/1997 y por el Real Decreto 37/1998, que podemos sistematizar de la siguiente forma:

- Los sujetos pasivos que renunciaron a la aplicación del régimen simplificado para el año 1996 ó 1997 podrán revocar dicha renuncia para el año 1998, a pesar de no haber transcurrido el período de tres años a que, con carácter general y como mínimo, se extienden los efectos de la renuncia (disp. trans. decimotercera de la Ley 66/1997). Dicha revocación podrá efectuarse desde el día siguiente a la publicación de la Orden Ministerial que concrete para 1998 la aplicación de este régimen y del de estimación objetiva del IRPF (publicación que debe efectuarse necesariamente antes del 15-2-1998: disp. trans. primera del RD 37/1998) y hasta el 31 de marzo de 1998 (disp. trans. segunda, uno, 1 del RD 37/1998).

- La renuncia a la aplicación del régimen simplificado para 1998 podrá efectuarse durante el plazo que hemos señalado en el párrafo anterior, es decir, desde la publicación de la correspondiente Orden Ministerial y hasta el 31 de marzo de 1998.

e) Exclusiones del régimen simplificado (art. 36 RIVA).

Las principales novedades introducidas en esta materia son las siguientes:

- En primer lugar, se ha suprimido el límite general de volumen de operaciones de 50 millones de pesetas que se establecía en el artículo 34 RIVA. En la nueva normativa, los límites se establecerán directamente en la Orden Ministerial, si bien el artículo 36.1.1.º RIVA determina el momento a partir del cual opera la causa de exclusión (año siguiente a aquel en que se produce o momento de inicio de la actividad, cuando ya entonces concurre la causa de exclusión). Asimismo, se precisa que, a diferencia de lo que ocurre con la renuncia (cuyos efectos se prolongan durante un período mínimo de tres años) la exclusión agota sus efectos en el año que corresponda.

Así, por ejemplo, si se supera el límite en el año  $N$ , pero no en el año  $N+1$ , el sujeto pasivo quedará excluido del régimen simplificado en el año  $N+1$ , pero no en el  $N+2$ . En éste tributará por el régimen simplificado, salvo que renuncie a la aplicación del mismo en diciembre del año  $N+1$ .

- Se menciona como causa de exclusión el haber quedado excluido de la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF. Así, por ejemplo, si un sujeto pasivo realiza dos tipos de actividades incluidas en el ámbito objetivo de dicho régimen y que, a efectos del IVA, se encuentran una de ellas en el régimen simplificado y otra en el régimen del recargo de equivalencia y en relación con ésta se superan los límites previstos para la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF, quedará el sujeto pasivo excluido de este régimen por las dos actividades realizadas y del régimen simplificado del IVA por aquella incluida en su ámbito objetivo de aplicación, tributando el sujeto pasivo por esta actividad en régimen general y por la otra en el régimen del recargo de equivalencia, que tiene carácter obligatorio.
- Finalmente, el artículo 36 RIVA indica el mecanismo de incompatibilidades del régimen simplificado, al que ya hemos hecho referencia, así como el momento en que producen sus efectos las distintas causas de exclusión (generalmente, en el año siguiente a aquel en que se producen salvo en los supuestos de comienzo de la actividad).

f) Contenido (arts. 123 LIVA y 38 RIVA).

Esta cuestión sólo terminará de perfilarse definitivamente cuando se publique la Orden Ministerial de aplicación del régimen simplificado para 1998 (2). No obstante, de lo dispuesto en la ley y en el reglamento se puede hacer una clara distinción entre el régimen anterior y el actual.

---

(2) La referida Orden Ministerial es de 13 de febrero de 1998 y ha sido publicada en el Boletín Oficial del Estado del día 14.

Así, en el régimen anterior, el sujeto pasivo determinaba las cuotas del IVA correspondientes a las actividades en régimen simplificado aplicando los índices y módulos establecidos. A lo anterior había que añadir las cuotas devengadas por adquisiciones intracomunitarias de bienes, adquisiciones en que el empresario fuese el sujeto pasivo del IVA por inversión (art. 84, uno, 2.º LIVA) y entregas de edificaciones, buques y activos fijos inmateriales, pudiendo deducir únicamente las cuotas soportadas o satisfechas por las mencionadas edificaciones, buques y activos fijos inmateriales. Además, el sujeto pasivo debía liquidar el IVA correspondiente a las importaciones realizadas de acuerdo con las normas generales previstas para tal liquidación.

La nueva regulación introduce modificaciones sustanciales, que pueden sintetizarse de la siguiente forma:

- La aplicación de los índices y módulos sólo determina el importe de las *cuotas devengadas* correspondientes a la actividad del sujeto pasivo.
- Del importe que resulte de la aplicación de los índices y módulos podrá el sujeto pasivo deducir las cuotas del IVA soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios distintos de los activos fijos, destinados al desarrollo de la actividad.
- La diferencia entre las dos cantidades anteriores constituirá la «cuota a ingresar» correspondiente a cada actividad en régimen simplificado. No obstante, el Ministro de Economía y Hacienda «podrá establecer un importe mínimo de las cuotas a ingresar para cada actividad a la que se aplique este régimen especial» (art. 38.1, párrafo segundo RIVA, en su redacción dada por el RD 37/1998).
- A las «cuotas a ingresar» determinadas de acuerdo con lo anterior se añadirán las cuotas devengadas por adquisiciones intracomunitarias de bienes, adquisiciones con inversión del sujeto pasivo, entregas de activos fijos materiales y transmisiones de activos fijos inmateriales (y no ya únicamente de edificaciones, buques y activos fijos inmateriales). Asimismo, podrán deducirse del importe de las «cuotas a ingresar» las cuotas del IVA correspondientes a las adquisiciones o importaciones de cualesquiera activos fijos, materiales o inmateriales. Por otra parte, la liquidación del IVA correspondiente a las importaciones se efectuará con arreglo a las normas generales previstas a estos efectos.

Como se observa, una de las principales novedades del régimen establecido es la posibilidad de deducir el IVA soportado por las adquisiciones corrientes (con el límite que supone la posibilidad de que el Ministro de Economía y Hacienda establezca un volumen mínimo de «cuotas a ingresar»), así como por las adquisiciones de activos fijos. En este punto, hay que advertir que el concepto de «activo fijo» es más amplio que el de «bien de inversión» a efectos del IVA, dada la delimitación que de este último se hace en el artículo 108 LIVA.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que, según el artículo 39 RIVA, la liquidación de las cuotas del IVA correspondientes a adquisiciones intracomunitarias, adquisiciones con inversión del sujeto pasivo o entregas de activos fijos puede hacerse en el período de liquidación en que se haya pro-

ducido el devengo o diferirse al último período de liquidación del año natural. Asimismo, la nueva posibilidad de deducir las cuotas del IVA soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes de inversión y el hecho de que dichas deducciones deban regularizarse durante los períodos de tiempo señalados en el artículo 107 LIVA, obligan a establecer las correspondientes normas transitorias en relación con los bienes de inversión adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 1998 (disp. trans. tercera del RD 37/1998).

g) Obligaciones formales (art. 40 RIVA).

Las novedades introducidas en este ámbito son las siguientes:

- Obligación por parte de los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado de llevar un libro registro de facturas recibidas, lo cual es lógico y absolutamente imprescindible para el funcionamiento del régimen, dado que el IVA soportado deducible es ahora el real, documentado en factura y no se incluye en los índices y módulos que eventualmente se fijen por la correspondiente Orden Ministerial.
- Obligación de llevar asimismo un libro registro de operaciones realizadas, únicamente para aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial «cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones realizado», lo cual es, asimismo, imprescindible para el buen funcionamiento del régimen.
- En cuanto a la facturación, sigue existiendo la obligación de conservar las facturas recibidas y no existe la obligación de expedirlas por las operaciones realizadas (salvo los supuestos generales a que se refiere el art. 2.º 3 del RD 2402/1985). No obstante, según el artículo 40.3 RIVA hay obligación de expedir factura por las transmisiones de activos fijos, obligación esta que extrañamente no se ha recogido también en el artículo 2.º 2 f) del Real Decreto 2402/1985, precepto que también ha sido modificado por el Real Decreto 37/1998.

7.2. Régimen de la agricultura, ganadería y pesca.

Este régimen especial, previsto en el artículo 25 de la Sexta Directiva, tiene como objeto reducir en lo posible las obligaciones materiales y formales que corresponden, a efectos de este impuesto, a los pequeños explotadores agrícolas, ganaderos, forestales y pesqueros. Su característica fundamental es que los sujetos pasivos a él acogidos no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones (salvo en casos puntuales) no pudiendo deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios utilizados en la explotación.

No obstante, tales cuotas soportadas se recuperan forfetariamente mediante la compensación a tanto alzado que deben pagar a estos sujetos pasivos los adquirentes empresarios de los productos vendidos por aquéllos (compensación que se fija en un porcentaje sobre el precio de venta de los

productos en cuestión), los cuales, a su vez, podrán deducir tales compensaciones pagadas a los agricultores en las declaraciones-liquidaciones que presenten por el IVA. Todo ello sin perjuicio de que en ciertos casos sea la propia Hacienda Pública la que directamente abone el importe de las compensaciones.

Las modificaciones introducidas en relación con este régimen especial se pueden sistematizar de la siguiente forma:

a) Actividades excluidas.

Para entender la novedad aportada por la Ley 66/1997, es necesario partir de la situación anterior y compararla con la vigente.

– Régimen vigente hasta 1 de enero de 1998.

Con anterioridad a la Ley 66/1997, el REAGP se aplicaba a las explotaciones de esta índole, de acuerdo con el siguiente esquema:

- Existían una serie de actividades excluidas del régimen especial (art. 126 LIVA): así, la transformación de los productos naturales, la venta de los mismos mezclados con otros adquiridos a terceros o en establecimiento fijo ubicado fuera de la explotación, o en establecimiento dedicado simultáneamente a otras actividades. En estos casos y aun cuando se trataba de la venta de productos obtenidos en la explotación, el agricultor no tenía derecho a percibir la compensación con ocasión de tal venta.
- El agricultor no podía deducir en ninguna medida las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados únicamente en la explotación, aun cuando parte de los productos naturales se utilizaran en la realización de las actividades excluidas que hemos citado anteriormente (art. 128, dos LIVA, en su redacción anterior). De esta forma, el esquema teórico sobre el que se asienta el régimen (compensación como mecanismo para recuperar el IVA soportado) se resentía, ya que había una parte del IVA soportado (la que correspondía a la utilización de los bienes y servicios adquiridos por el agricultor en la obtención y venta de los productos excluidos a que nos hemos referido en el punto anterior) que no se recuperaba por vía de compensación.
- En el caso de los productos naturales transformados por el propio agricultor antes de su venta, el problema anterior se resolvía por la vía del autoconsumo interno: se entendía que tales productos habían pasado del sector en REAGP al sector en régimen general, con lo que el agricultor «se pagaba a sí mismo» la compensación que luego podía deducir en las declaraciones-liquidaciones que presentara correspondientes a su actividad en régimen general.

Así, imaginemos que un agricultor en REAGP obtiene 2 kilos de naranjas. Uno de ellos lo vende directamente por 100 pesetas; el otro, lo transforma y lo vende después por 120 pesetas. El IVA soportado por el agricultor por la compra de bienes y servicios destinados a la explotación asciende a 8 pesetas. Pues bien, en este caso:

- El agricultor no puede deducir las 8 pesetas del IVA soportado.
- En la venta del kilo de naranjas no transformado le pagarían 100 pesetas más la compensación (4 pesetas), siendo éste el mecanismo para recuperar el IVA soportado.
- En cuanto al otro kilo de naranjas, se entiende que, al destinarlo el agricultor a la transformación (actividad excluida del REAGP: art. 126, 1.º LIVA) se ha producido un autoconsumo interno [art. 9.1.º c), b') LIVA], es decir, una «entrega» que el agricultor efectúa para sí mismo, de manera que si el valor de las naranjas antes de la transformación es de 100, se entiende que el agricultor vende, «en su condición de sujeto pasivo en REAGP» las naranjas por importe de 100, adquiriéndolas él mismo «en su condición de sujeto pasivo en régimen general» y abonándose a sí mismo la compensación por importe de 4 pesetas (lo que ha de documentarse en un «autorrecibo» emitido para sí mismo por el agricultor), que el mencionado agricultor podía deducir en las declaraciones-liquidaciones que presentara en régimen general.

En definitiva, este complicado mecanismo «autoconsumo» - «autorrecibo» - «autocompensación» se traducía económicamente en que el sujeto pasivo también podía aplicar el mecanismo forfetario de recuperación del IVA soportado en estos supuestos de transformación de productos, con lo cual no se planteaba ningún problema en este caso. Posteriormente, en la venta de los productos transformados no había compensación pero sí IVA repercutido que el agricultor debía ingresar.

- Finalmente, en el caso de los productos naturales comercializados con otros adquiridos a terceros, o vendidos en establecimiento fijo ubicado fuera de la explotación o dedicado a varias actividades, no existía autoconsumo (art. 130, cuatro LIVA, en su anterior redacción) ni «autocompensación», con lo cual se producía, como hemos dicho antes, un desfase, al menos teórico, entre el IVA soportado por el agricultor y el recuperado por esta vía de la compensación.

– Régimen introducido por la Ley 66/1997.

La nueva ley modifica sustancialmente la situación anterior, de acuerdo con el siguiente esquema:

- Siguen existiendo las mismas actividades excluidas a que nos hemos referido con anterioridad (art. 126, números 1.º a 4.º LIVA).



- El agricultor no puede deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios que utilice en la explotación «en la medida» en que tales bienes y servicios se utilicen «en la realización de actividades a las que resulte aplicable dicho régimen especial» (art. 130, dos LIVA). Ello significa que, a diferencia de lo que ocurría en la situación anterior, el IVA soportado por las adquisiciones de bienes y servicios *sí es deducible* en la parte que corresponda a las actividades excluidas (art. 130, cuatro LIVA, en su nueva redacción).
- Se establecen como sectores diferenciados de la actividad el de obtención y venta directa de productos naturales (que es al que se aplica el REAGP) y el de obtención y venta de productos que luego se transforman o se comercializan en la forma indicada en el artículo 126, números 2.º a 4.º de manera que ya no se produce el supuesto de autoconsumo que antes sí existía en el caso de los productos transformados.

Así, en el ejemplo que hemos visto anteriormente, el agricultor podrá deducir el IVA soportado «en la medida» en que los bienes y servicios adquiridos y por los que se ha soportado dicho IVA se utilizan en la obtención del kilo de naranjas que es objeto de transformación (esto es, 4 pesetas) y no existirá autoconsumo, autorrecibo ni autocompensación como en el caso anterior. Las otras 4 pesetas de IVA soportado sí se recuperarán por la vía de la compensación, cuando se venda el otro kilo de naranjas.

Por otra parte, este mecanismo será aplicable también en relación con los productos comercializados mezclados con otros adquiridos a terceros o vendidos en establecimiento fijo ubicado fuera de la explotación o en el que se desarrollen otras actividades, de manera que el IVA soportado por bienes y servicios destinados a estas actividades excluidas sí será deducible, eliminándose el desfase que se producía con anterioridad en perjuicio del sujeto pasivo.

#### b) Servicios accesorios.

El artículo 127, dos LIVA modifica su redacción para delimitar con mayor precisión los servicios accesorios incluidos en el régimen especial. En tanto que con anterioridad se consideraban como tales aquellos que reunían las características exigidas en el apartado uno del precepto citado y siempre que su importe no excediera en el año precedente del 20 por 100 del «volumen total de operaciones de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera principal», ahora ese porcentaje del 20 por 100 se determina por referencia al «volumen total de operaciones de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras principales *a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en este capítulo*», con lo que queda claro que no se computará a estos efectos el volumen de ingresos correspondiente a las actividades excluidas según el artículo 126, uno, números 1.º a 4.º LIVA, en su nueva redacción.

### c) Compensación.

La compensación que han de percibir los sujetos pasivos acogidos al régimen por las operaciones incluidas en el mismo no es ya del 4 por 100, sino del 4'5 por 100 del precio de venta de los productos vendidos o de los servicios accesorios prestados. Ello supone una indiscutible ventaja para los sujetos pasivos acogidos a este régimen; no obstante, cuando se trate de sujetos pasivos que comercialicen productos a cuya entrega, en régimen general, es de aplicación el tipo del 4 por 100, de acuerdo con el artículo 91, dos, 1.1.º LIVA, puede ocurrir que al adquirente le resulte más interesante comprar tales productos a un sujeto pasivo en régimen general (sólo pagará al adquirente el 4% de IVA) que a otro en REAGP (en cuyo caso pagará la compensación del 4'5%).

En cualquier caso, esta posible distorsión se ve muy relativizada por el derecho a deducir que se atribuye al adquirente en ambos casos (salvo cuando ese adquirente tribute en el régimen del recargo de equivalencia), así como por el hecho de que la base sobre la que se calcula la compensación es más reducida (sólo incluye el precio de venta: art. 130, cinco LIVA) que la base imponible del IVA (la cual incluye todos los conceptos a que se refiere el art. 78 LIVA).

Por otra parte, el artículo 133 LIVA, relativo a la devolución de compensaciones indebidamente percibidas, ha sido modificado, aclarándose ahora que la obligación de reintegrar a la Hacienda Pública las compensaciones indebidamente percibidas corresponde a «quien las hubiere recibido», en tanto que en la redacción anterior del precepto, tal obligación se limitaba a «los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a quienes no resulte aplicable el régimen especial», con lo que, si era otra persona la que recibía indebidamente la compensación, no alcanzaba a ésta, al menos en los términos literales del artículo 133 LIVA, la obligación de reintegro establecida en dicho precepto.

### d) Obligaciones formales.

El artículo 129, uno LIVA incluye en su primer párrafo, junto a las obligaciones formales ya establecidas en la normativa anterior para estos sujetos pasivos (esto es, obligaciones censales, solicitud y comunicación del NIF y aportación de información relativa a operaciones económicas con terceras personas), otras nuevas, a saber, «las de registro y contabilización que se determinen reglamentariamente». En este sentido, el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, ha modificado el artículo 47 del reglamento del impuesto, estableciendo que los sujetos pasivos acogidos al REAGP habrán de llevar «en relación con el IVA, un libro registro en el que anotarán las operaciones comprendidas en el régimen especial».

En realidad, la novedad es relativa, ya que estos sujetos pasivos ya venían obligados a llevar dichos registros de acuerdo con la normativa del IRPF, por lo que la nueva regulación no supone un incremento real de las obligaciones formales impuestas a estos sujetos pasivos.

e) Renuncia y revocación.

En este punto, la situación establecida por la Ley 66/1997 y, sobre todo, por el Real Decreto 37/1998, es ciertamente extraña. En efecto, la disposición transitoria decimotercera de la Ley 66/1997, en su apartado uno, establece que los sujetos pasivos que hubieran renunciado al REAGP con anterioridad al 1 de enero de 1998 podrán revocar dicha renuncia, acogiéndose al régimen citado para dicho año «en el plazo que se determine reglamentariamente, aunque no hubieran transcurrido tres años desde que se efectúa la referida renuncia». En los mismos términos se expresa la disposición transitoria segunda del Real Decreto 37/1998.

Además, este Real Decreto ha modificado la redacción del artículo 33 RIVA, estableciendo en su apartado 2 dos novedades en cuanto al REAGP, a saber: que la renuncia a dicho régimen tendrá efecto para un período mínimo de tres años y que la renuncia al régimen de estimación objetiva del IRPF supondrá la renuncia al REAGP «por todas las actividades empresariales y profesionales ejercidas por el sujeto pasivo».

Pues bien, las disposiciones reglamentarias citadas no tienen, al menos hoy por hoy, amparo legal, si tenemos en cuenta las previsiones contenidas en el artículo 124 LIVA, que no ha sido modificado por la Ley 66/1997 y que establece un plazo de cinco años, y no de tres, como período mínimo durante el cual producirá efectos la renuncia, no limitándose, por otra parte, el ámbito subjetivo del REAGP por el hecho de que el sujeto pasivo haya renunciado al régimen de estimación objetiva del IRPF.

Estas disposiciones reglamentarias parecen pensadas para el caso de que se hubiera modificado el artículo 124 de la Ley 37/1992 y ello explicaría además la mención al plazo de tres años que se contiene en la disposición transitoria decimotercera de la Ley 66/1997, así como la nueva redacción dada por dicha ley al artículo 111, ocho LIVA, en el que se sustituye el plazo de cinco años, antes establecido en relación con los sujetos pasivos en el REAGP, por un plazo de tres años, en materia de deducciones anteriores al inicio de la actividad, como ya indicamos al examinar las modificaciones introducidas en este artículo 111, ocho LIVA. En este sentido, hay que señalar que tanto en la redacción del Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que se publicó en el Boletín Oficial del Congreso, de fecha 9 de octubre de 1997, como en la publicada en el Boletín Oficial del Senado, el 25 de noviembre de 1997, se modificaba el artículo 124 LIVA en la forma indicada. Sin embargo, al no incluirse dicha modificación en la redacción definitiva de la Ley 66/1997, hay que concluir que las disposiciones reglamentarias citadas no tienen amparo legal y que tanto la nueva redacción del artículo 111, ocho LIVA como la disposición transitoria decimotercera de la Ley 66/1997 no resultan coherentes con la vigente redacción del artículo 124 LIVA.

### 7.3. Régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles.

Las modificaciones introducidas son dos:

- a) Se restringe el ámbito subjetivo del régimen, de manera que no podrán acogerse al mismo, además de los comerciantes minoristas sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia (supuesto ya contemplado en la normativa anterior) aquellos minoristas cuyo volumen de operaciones en el año precedente haya excedido de 100.000.000 de pesetas (nueva redacción del art. 151 LIVA dada por la Ley 66/1997 y del art. 56 RIVA introducida por el RD 37/1998).
- b) Se anuncia, en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 66/1997, la desaparición de este régimen especial con efectos a partir de 1 de enero del año 2000.

En definitiva, la ley parece considerar que este régimen especial, cuyo ámbito subjetivo excluye a los pequeños comerciantes (que tributan en régimen del recargo de equivalencia) no está justificado, ya que los empresarios acogidos al mismo tienen capacidad e infraestructura suficiente para cumplir las obligaciones que les correspondan con arreglo al régimen general. De ahí la reducción de su ámbito y su futura supresión.

### 7.4. Régimen especial del recargo de equivalencia.

A diferencia de los otros dos regímenes especiales del IVA que afectan a los pequeños y medianos empresarios (esto es, el simplificado y el REAGP), éste no experimenta grandes modificaciones, como expusimos anteriormente y refleja la Exposición de Motivos del Real Decreto 37/1998. La única novedad, ya señalada, es la posibilidad de renunciar a la exención aplicable en las operaciones inmobiliarias, a cuyo efecto la Ley 66/1997 ha modificado los artículos 20, dos y 154, dos LIVA. Es de esperar que en el futuro se modifiquen igualmente los artículos 61 y 71 RIVA, con el fin de terminar de perfilar esta novedad, aclarando la forma en que deberán ingresar el IVA correspondiente a estas operaciones los sujetos pasivos en régimen del recargo de equivalencia que renuncien a la aplicación de la exención.

## 8. Otras novedades.

Además de las señaladas hasta ahora, hay que mencionar las siguientes:

1. *Referencias a los Impuestos Especiales.* La Ley 66/1997 da nueva redacción a la disposición adicional cuarta de la LIVA, para aclarar que las referencias contenidas en esta última a los Impuestos Especiales se entienden efectuadas a los Impuestos Especiales de Fabricación «con excep-

ción del Impuesto sobre la Electricidad», creado por la propia Ley 66/1997. En concreto, esta aclaración resulta de importancia en relación con la regulación del régimen de depósito distinto de los aduaneros [apartado quinto, uno, a) del Anexo de la LIVA, fundamentalmente] y la de las ventas a distancia (art. 68, apartados tres a cinco LIVA) y las adquisiciones intracomunitarias de bienes [art. 13, 1.º letras d) y e) LIVA].

2. *Obligación de gestión de determinadas tasas y precios, que constituyen contraprestación de operaciones efectuadas por la Administración, sujetas al IVA.* Se establece en la disposición adicional undécima de la Ley 66/1997, y el ejemplo típico de esta situación se da en el ámbito aeroportuario. Así, el ente público AENA presta a los pasajeros determinados servicios de inspección y control, sujetos al IVA [art. 7.8.º d) LIVA] y cuya contraprestación es la tasa de seguridad aeroportuaria. Sujeto pasivo contribuyente de dicha tasa es el pasajero y sujeto pasivo sustituto del contribuyente, obligado a liquidar e ingresar el importe de la tasa a AENA es la compañía aérea con la que ha contratado el pasajero.

Pues bien, esta disposición adicional undécima establece la obligación de la compañía aérea (que no es sujeto pasivo del IVA correspondiente a los servicios prestados por AENA, ya que es ésta el sujeto pasivo) de exigir al pasajero el IVA que grava los servicios de inspección y control que efectúa AENA, expidiendo factura en nombre y por cuenta de AENA y abonando a ésta el IVA percibido, estableciendo, asimismo, la obligación del pasajero de soportar la «traslación» del IVA que opera la compañía aérea (no se habla de repercusión porque ésta la efectúa AENA y ya está delimitada en el art. 88 LIVA).

### III. CONCLUSIONES

Una vez expuestas las modificaciones introducidas en la normativa del IVA por la Ley 66/1997, queda clara la importancia y alcance de las mismas, tanto por lo que se refiere a algunas de ellas tomadas individualmente, como por lo que hace al conjunto global de tales modificaciones. Muy poco más hubiera bastado para justificar una nueva ley reguladora del tributo que hubiera sustituido a la actual, vigente desde 1993.

La nueva regulación incorporada por la Ley 66/1997, como ocurre con la que para el pasado año introdujo la Ley 13/1996, responde al loable objetivo de perfeccionar técnicamente la normativa del impuesto, articulando medidas que mejoran la posición del contribuyente o de la Hacienda Pública, y en este sentido debe recibir, a nuestro juicio, un comentario elogioso y positivo. Sin embargo, no hay que ocultar que la proliferación de novedades, año tras año (y en el caso concreto del IVA incluso con periodicidad inferior al año: ahí está el RD-L 14/1997, de 29 de agosto, publicado en el BOE de 30 de agosto, para demostrarlo) hacen que el contribuyente se vea abrumado por una avalancha legislativa que resulta ya difícil de «digerir» para los propios expertos en la materia y prác-

ticamente imposible de captar en toda su extensión y significado por quienes no lo son. A ese elevadísimo número de novedades hay que añadir la complicación que supone la dispersión de las mismas en la propia Ley de Medidas Fiscales, lo que obliga a examinar cuidadosamente no sólo el articulado de ésta, sino sus disposiciones adicionales y transitorias, en busca de las modificaciones que afectan a cada figura tributaria concreta.

Por otra parte, para contemplar en su globalidad las novedades introducidas para este año 1998, hay que tomar en cuenta la regulación contenida en la Ley 65/1997, de Presupuestos Generales del Estado, que en el ámbito del IVA afecta a la aplicación de los tipos reducidos del impuesto, así como la que eventualmente introduzcan las correspondientes normas de desarrollo. En este sentido, en la fecha en que se concluye este trabajo se ha publicado ya el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, que desarrolla reglamentariamente las novedades legislativas que afectan al régimen tributario de las pequeñas y medianas empresas, y al que ya hemos hecho referencia con anterioridad. Pero no cabe duda de que con este Real Decreto no se agota el desarrollo reglamentario de la Ley 66/1997, al menos en lo que se refiere al IVA, ya que hay numerosas disposiciones contenidas en dicha ley que necesitan inexcusablemente de la oportuna concreción reglamentaria.

En definitiva, y como conclusión, hay que señalar que la dialéctica entre el «revisionismo periódico» de las normas tributarias y la necesaria estabilidad de las mismas [dialéctica apuntada por Antonio M. CUBERO TRUYO en un reciente y valioso trabajo (3)] encuentra en la Ley 66/1997 un acabado exponente y ello a pesar de que este autor reconoce que «el Impuesto sobre el Valor Añadido se ha tenido siempre como paradigma de la exquisitez técnica» y que el mismo, «haciendo gala de atributos como la generalidad o la neutralidad, es un logradísimo instrumento de gravamen» (4). Esperemos que en el futuro a estas características positivas de la normativa del impuesto pueda añadirse la de la perdurabilidad y sencillez de la misma, aunque mucho nos tememos que el empeño de hacer convivir la perfección técnica con la simplicidad y la estabilidad de las normas sólo puede conducir, al menos en lo que se refiere al IVA, a un éxito relativo, o en el peor de los casos, a un rotundo fracaso.

---

(3) Antonio M. CUBERO TRUYO, *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, 1997.

(4) Antonio M. CUBERO TRUYO, *op. cit.*, pág. 37.