

ANTONIO VICTORIA SÁNCHEZ*Inspector de Finanzas del Estado***Extracto:**

EL artículo 10 de la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, introduce importantes novedades en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, que afectan a varios de los preceptos de la ley reguladora de este tributo. Particular importancia tienen las novedades introducidas en relación con la modificación de la base imponible en los supuestos de quiebra y suspensión de pagos (fundamentalmente, con la supresión de la exigencia de autorización administrativa previa) y las relativas al mecanismo de rectificación de repercusiones y deducciones, que establecen una regulación más detallada y pormenorizada que la existente hasta la fecha.

Igualmente, hay que reseñar la flexibilización del mecanismo de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad (art. 111 de la LIVA) y el establecimiento de la modalidad del margen global para la determinación de la base imponible en los supuestos de aplicación del régimen especial de los bienes usados. Todo ello se completa con una serie de novedades destinadas a perfeccionar la normativa del tributo y adecuarla a las directrices comunitarias.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Enumeración de las modificaciones.
- III. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

La Exposición de Motivos de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre) señala que la norma citada «incluye un amplio conjunto de medidas referidas a los distintos campos en que se desenvuelve la actividad del Estado, cuya finalidad es contribuir a la mejor y más efectiva consecución de los objetivos de la política económica del Gobierno que se contienen en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997, y en concreto al cumplimiento de los criterios de convergencia previstos en el artículo 109.J del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea». Dichas medidas inciden de manera singular en el ámbito de los tributos del Estado, de forma que la Ley 13/1996 ha introducido modificaciones que afectan tanto a la normativa propia de ciertos impuestos (así, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte) como a otras normas de carácter tributario (Ley General Tributaria o Ley Reguladora de las Haciendas Locales, entre otras), al tiempo que se han creado nuevos tributos (así, las tasas establecidas por diversas actividades y servicios prestados por la Administración o el nuevo Impuesto sobre Primas de Seguros).

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), al que específicamente se refiere este trabajo, y sin perjuicio de lo dispuesto en la Exposición de Motivos de la Ley 13/1996, hay que señalar que las novedades introducidas por esta norma, que suponen en todo caso modificaciones de la ley reguladora del impuesto citado (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) responden fundamentalmente a un doble objetivo. Por un lado, el de adecuar nuestra normativa interna a las directrices comunitarias, contenidas en la Sexta Directiva del Consejo (77/388/CEE), de 17 de mayo de 1977, «en materia de armonización de la legislación de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme», teniendo en cuenta a estos efectos la interpretación que de la mencionada Directiva ha efectuado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Por otro lado, se han introducido mejoras técnicas con la finalidad de perfeccionar la normativa del impuesto, bien flexibilizando los requisitos y formalidades exigidos para el ejercicio de ciertos derechos (así, en el caso del art. 111 de la Ley 37/1992, relativo a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las actividades o en el del art. 80, tres, relativo a la modificación de la base imponible en los casos de quiebra o suspensión de pagos del destinatario de la operación), bien evitando situaciones injustificadas de «ausencia» de tributación (modificación del art. 70, dos de la Ley 37/1992), bien concretando, de manera mucho más pormenorizada que en la normativa anterior, las consecuencias jurídicas derivadas de la concurrencia de determinadas circunstancias (así, en los supuestos de modificación de la base imponible y de rectificación de reperusiones y deducciones).

Hay que señalar que la Ley 12/1996, de 20 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997, también contiene, en su disposición adicional decimonovena, una norma relativa al IVA, que afecta a la disposición transitoria undécima de la Ley 37/1992. En definitiva, la norma contenida en la Ley de Presupuestos Generales proroga la situación existente desde 1994 en relación con el tipo impositivo aplicable a los servicios de transporte aéreo y marítimo de viajeros y de sus equipajes, de manera que el tipo reducido del 7 por 100, aplicable con carácter general a los transportes de viajeros (art. 91, uno, 2, 1.º de la Ley 37/1992) sólo procede, en el caso del transporte aéreo o marítimo de viajeros y sus equipajes, cuando los mencionados servicios tengan su origen o destino en las Islas Baleares, aplicándose el tipo general del 16 por 100 a los restantes transportes aéreos o marítimos de viajeros realizados en el territorio de aplicación del tributo. No obstante, se prevé que «antes del 31 de diciembre de 1997 la Ley de Presupuestos Generales del Estado, considerando la evaluación de las variables económicas y el nivel de cumplimiento en el Impuesto, determinará la fecha de comienzo de la aplicación del tipo impositivo del 7 por 100 a los servicios exceptuados de dicho tipo reducido por esta disposición».

Simplemente nos queda indicar, y con ello concluimos esta introducción, que lo que sigue no pretende ser un análisis exhaustivo de cada uno de los aspectos del IVA afectados por la Ley 13/1996, pues ello excedería con mucho los objetivos del presente trabajo. Lo que se pretende es describir las distintas modificaciones introducidas en la Ley 37/1992 por la norma antes citada, exponer la finalidad perseguida con las mismas y analizar los problemas y cuestiones que tales modificaciones plantean. A ello se dedican las páginas que siguen.

II. ENUMERACIÓN DE LAS MODIFICACIONES

Se enumeran a continuación las modificaciones de la Ley del IVA contenidas en el artículo 10 de la Ley 13/1996. Para ello, se analiza cada precepto de la Ley del IVA afectado por tales modificaciones, siguiendo el orden de los artículos de esta última norma, que no se corresponde necesariamente con el orden en que aparecen las novedades en el mencionado artículo 10 de la Ley de Acompañamiento.

Artículo 22, cinco.

Este precepto establece la exención correspondiente a las operaciones relativas a los objetos que se incorporan o se encuentran a bordo de las aeronaves, enumerando ciertos requisitos condicionantes de la exención, entre los cuales, y con anterioridad a la Ley 13/1996, se incluía el de que las operaciones correspondientes se realizaran después de la «matriculación definitiva» de las aeronaves en el Registro de matrícula correspondiente. Sin embargo, el Real Decreto 1709/1996, de 12 de julio, «por el que se modifica el Reglamento del Registro de Matrícula de Aeronaves, aprobado por el Decreto 416/1969, de 13 de marzo», establece que «podrá practicarse la primera inscripción de las aeronaves adquiridas en régimen de arrendamiento, arrendamiento con opción de compra, compra a plazos con o sin reserva de dominio, o cualquier otra forma de posesión que las leyes autoricen, asignándole a la matrícula validez temporal durante el plazo de vigencia del contrato que dio origen a la inscripción».

La modificación introducida por la Ley 13/1996 tiene por finalidad permitir la aplicación de la exención también en relación con las operaciones relativas a los objetos incorporados a aeronaves que hayan sido objeto de matrícula a la que se haya asignado validez temporal, para lo cual se suprime el requisito de que las operaciones a que se refiere el precepto se realicen «después de la matriculación definitiva» de la aeronave en el Registro de matrícula. Ello implica que ha de entenderse derogado el último párrafo del artículo 10.1.5.º del Reglamento del Impuesto. En cualquier caso, y dado que el precepto, en su nueva redacción, se remite expresamente a una futura norma de rango reglamentario, habrá que esperar a que por el Gobierno se apruebe la norma que desarrolle esta previsión legislativa.

Artículo 23.

La modificación operada en el artículo 23 de la Ley 37/1992 se sustancia en la supresión de la mención que en dicho precepto se contenía al depósito aduanero y ha venido determinada por el deseo de conseguir una más perfecta adecuación de nuestra ley a la normativa comunitaria contenida en el Código Aduanero Comunitario (CAC) y en la Sexta Directiva. En efecto, el Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, concibe el depósito aduanero como un régimen aduanero específico cuya regulación se contiene en los artículos 98 a 113 de la norma citada.

Dicho régimen permite el almacenamiento de determinadas mercancías, comunitarias y, en determinados supuestos, no comunitarias, en los denominados «depósitos aduaneros», entendiendo como tales ciertos lugares reconocidos por las autoridades aduaneras y sometidos a su control, en los que pueden almacenarse mercancías en las condiciones establecidas (art. 98 CAC). La duración de la estancia de las mercancías en el régimen de depósito, salvo casos excepcionales, no tiene límite (art. 108 CAC), pudiendo las mercancías almacenadas ser objeto de manipulaciones usuales destinadas a garantizar su conservación o a preparar su distribución o su reventa (art. 109 CAC).

El Código Aduanero Comunitario no contempla el depósito aduanero como área o zona exenta, sino tan sólo, como queda dicho anteriormente, como régimen aduanero específico. De ahí que al regular los destinos aduaneros distintos de los regímenes aduaneros, el Código se refiera únicamente, en la sección que dedica a las comúnmente conocidas como «áreas exentas» a las zonas francas y depósitos francos (arts. 166 a 181 CAC), sin mencionar para nada el depósito aduanero.

La Sexta Directiva, en su artículo 16.1 B) se refiere exclusivamente a la exención del IVA aplicable a las entregas de bienes destinados a ser «colocados bajo régimen de depósito aduanero» [letra c)], sin referirse en ningún momento a una exención aplicable al depósito aduanero concebido como «área exenta» ya que, como se indicó anteriormente, a la luz del Código Aduanero Comunitario, el depósito aduanero no puede recibir esta consideración. En definitiva, la normativa comunitaria de armonización del IVA no permite una doble consideración del depósito aduanero (como régimen aduanero específico, por una parte, y como área exenta, semejante a las zonas francas y depósitos francos, por otra), sino que, por el contrario impone una concepción y un tratamiento único del depósito aduanero como régimen aduanero. Todo ello sin perjuicio de que el artículo 106 del Código permita que ciertas mercancías sean introducidas en un depósito aduanero, considerado a estos efectos como «local» o «almacén», sin que tales mercancías se vinculen al régimen de depósito aduanero.

Nuestra Ley 37/1992 recoge, en sus artículos 23 y 24, las que el artículo 16 de la Sexta Directiva denomina «exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes», contemplando en su artículo 23 las exenciones relativas a las áreas exentas y en su artículo 24 las exenciones relativas a los regímenes aduaneros y fiscales. En ambos preceptos se mencionaba el depósito aduanero: en el artículo 23 como área exenta y en el 24 como régimen aduanero. Pues bien, el hecho de que la Sexta Directiva sólo conceda virtualidad a estos efectos a las operaciones relativas a bienes destinados a ser «colocados bajo régimen de depósito aduanero» es, probablemente, lo que ha llevado a suprimir la mención que al depósito aduanero se hacía en el artículo 23, con lo que se consigue una mayor perfección de nuestra normativa y una más correcta adecuación de la misma a las directrices comunitarias.

Finalmente, hay que señalar que a la vista de la nueva redacción dada al artículo 23 de la Ley 37/1992 por la Ley 13/1996, habrá que entender derogadas las alusiones que al depósito aduanero se contienen en el artículo 11 del Reglamento del IVA.

Artículo 70.

El artículo 70 de la Ley 37/1992 establece las reglas especiales aplicables para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios. Las modificaciones de este precepto han venido impuestas, por un lado, por la necesidad de adecuar nuestra normativa interna a la interpretación que de la Sexta Directiva ha hecho el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y, por otro, por el deseo de evitar situaciones de ausencia de imposición no justificadas.

A) *Supresión de la letra d) del artículo 70, uno, 3.º de la Ley 37/1992.*

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 2 de mayo de 1996 (Asunto C-231/94) ha señalado que los servicios de restaurante deben ser considerados como prestaciones de servicios de acuerdo con el artículo 6.º, apartado 1 de la Sexta Directiva y que tales servicios se consideran realizados en el lugar en que radica la sede de la actividad económica del prestador, de acuerdo con el artículo 9.º 1 de la misma Directiva. Esta sentencia ha sido dictada en relación con una controversia que enfrentaba a una empresa danesa, dedicada a prestar servicios de restaurante a bordo de *ferrys* que realizaban transporte de viajeros entre Dinamarca y Alemania y la Administración de este último país.

La empresa danesa consideraba que para la determinación del lugar de realización de estos servicios debía aplicarse la regla general en esta materia, contenida en el artículo 9.º 1 de la Sexta Directiva, de acuerdo con la cual «los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los presta o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual». Por el contrario, la Administración alemana entendía que tales operaciones constituyen entregas de bienes que deben entenderse realizadas «en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega» (art. 8.º 1 de la Sexta Directiva).

Pues bien, el Tribunal de Justicia resolvió señalando que los servicios de restaurante y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto deben considerarse como prestaciones de servicios y no como entregas de bienes y que a ellos debe aplicarse la regla de localización de «sede del prestador», esto es, en el caso planteado, Dinamarca, que era el Estado miembro desde el que se realizaba la explotación del buque y en el que éste tenía su base. Ello obliga a modificar nuestra normativa interna, que establecía como lugar de realización de los servicios de «hostelería, restaurante o acampamento y, en general, los suministros de bebidas o alimentos para consumir en el mismo local» el de realización material de dichos servicios.

Suprimido el artículo 70, uno, 3.º d) por la Ley 13/1996, resulta automáticamente aplicable, para la localización de estos servicios, la regla general contenida en el artículo 69 de la Ley 37/1992. De esta forma, y a partir del 1 de enero de 1997, los servicios citados se considerarán realizados en el territorio de aplicación del IVA español cuando en dicho territorio (Península e Islas Baleares) radique la sede de la actividad económica del prestador (siempre que carezca de establecimientos permanentes en otros territorios) o el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de tales servicios (si el sujeto pasivo ejerce su actividad simultáneamente en el territorio de aplicación del impuesto y en otros territorios).

La sentencia citada del Tribunal de Justicia ha respetado la letra de la Sexta Directiva, cuyo artículo 9.º 2 no incluye, entre las prestaciones de servicios a las que resultan aplicables reglas especiales de localización, las de hostelería y restaurante, por lo que resulta de aplicación en esta materia la regla general de localización en sede del prestador (art. 9.º 1 de la Sexta Directiva). No obstante, hay que reconocer que la regla de «lugar de realización material» hasta ahora contenida en

nuestra legislación parece más razonable que la de «sede del prestador», dada la índole de los servicios de que se trata. En este sentido, hay que señalar que no sólo la legislación española, sino también la francesa atendía al lugar de realización material para la localización de este tipo de servicios (art. 259 A, 4.º del Código General de Impuestos francés).

En cualquier caso, parece que ambas reglas de localización deben llevar a los mismos resultados prácticos, salvo en algunos supuestos puntuales, como el planteado ante el Tribunal de Justicia. No obstante, cabe pensar en otro caso en el que la supresión del artículo 70, uno, 3.º d) va a tener trascendencia: el de intermediación en nombre propio en la prestación de este tipo de servicios. En efecto, en estos casos se entiende que el intermediario ha recibido y prestado por sí mismo los servicios de restaurante (art. 11, dos, 15.º de la Ley 37/1992), pero en tanto que hasta ahora se consideraba que ese intermediario en nombre propio prestaba los correspondientes servicios en el lugar en que lo hiciera el prestador material de los mismos, a partir de 1 de enero de 1997 habrá que entender que los servicios prestados por el intermediario se localizan en el lugar en que radique la sede de su actividad.

1**Ejemplo:**

Imaginemos un empresario español cuya sede de actividad radica en Madrid, que carece de establecimientos permanentes en otros territorios y que intermedia en la realización de servicios de restaurante prestados materialmente por un restaurador francés en su establecimiento de París, actuando en nombre propio y no del restaurador francés frente a los clientes que acuden al establecimiento de este último. Antes de la Ley 13/1996, se entendía que existía un servicio de restaurante prestado por el empresario francés al español, realizado en Francia, y otro servicio de restaurante efectuado por el empresario español para sus clientes, también localizado en aquel país (pues en él tenía lugar la prestación material del servicio). A partir de la entrada en vigor de la Ley 13/1996 siguen existiendo, a efectos del IVA, dos prestaciones de servicios de restaurante: una realizada por el empresario francés y cuyo destinatario es el empresario español, localizada en Francia, y otra realizada por este último para sus clientes, que se entiende realizada en el territorio de aplicación del IVA español, por aplicación del artículo 69 de la Ley 37/1992.

Como se puede apreciar en este ejemplo, resulta imprescindible, para evitar distorsiones en el seno de la Comunidad Europea, que el legislador francés modifique su normativa en esta materia para adecuarla a la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de la misma forma en que lo ha hecho el español, pues en otro caso se daría un supuesto de doble imposición en relación con el servicio prestado por el intermediario español: en efecto, éste se gravaría en España, por aplicación de la regla de «sede del prestador» y en Francia, por aplicación de la regla de «lugar de realización material».

B) Modificación del artículo 70, dos de la Ley 37/1992.

Para comprender las razones que han llevado al legislador a introducir esta modificación, es necesario exponer la normativa vigente con anterioridad a la Ley 13/1996. En definitiva, el esquema al que se ajustaba dicha normativa, contenida en los apartados uno, 5.º y dos de la Ley 37/1992, era el siguiente:

- Los servicios mencionados en el artículo 70, uno, 5.º de la Ley 37/1992 (cesiones de derechos de autor, asesoramiento, servicios de publicidad, servicios financieros y de seguros...) se entienden realizados en el territorio del IVA español y están sujetos al mismo «cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique en dicho territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio». Igualmente, como han señalado la doctrina administrativa y los autores, partiendo de una interpretación sistemática que pone en contacto los artículos 69 y 70, apartados uno, 5.º y dos de la Ley 37/1992, están sujetos al IVA español, por entenderse realizados en su ámbito espacial de aplicación, los servicios citados cuando el prestador está establecido en dicho territorio y el destinatario es un consumidor final, no empresario o profesional, domiciliado en la Península o Islas Baleares o en cualquier Estado miembro de la Comunidad Europea distinto del Reino de España.
- Si el prestador de los servicios enumerados en el artículo 70, uno, 5.º está establecido en el ámbito espacial de aplicación del IVA español y el destinatario es un empresario o profesional «establecido en la Comunidad» (se entiende que en un Estado miembro distinto del Reino de España), el servicio no se considera realizado en el territorio del IVA español y no está sujeto a dicho tributo.
- Tampoco está sujeto el servicio cuando el prestador del mismo está establecido en el ámbito de aplicación del IVA español (Península e Islas Baleares) y el destinatario está establecido o domiciliado fuera de la Comunidad, tanto si ese destinatario es empresario o profesional como si se trata de un consumidor final (así, un particular o un Ente Público que no realiza actuaciones empresariales o profesionales). A estos efectos, hay que recordar que, de acuerdo con lo previsto por el artículo 3.º de la Ley 37/1992, la «Comunidad Europea», a efectos del IVA, no incluye, entre otros territorios europeos, los de Canarias, Ceuta y Melilla.

Así las cosas, y por lo que se refiere a Canarias, se podía plantear una distorsión de la competencia evidente, derivada de una situación de ausencia de imposición: en efecto, en tanto que la prestación de un servicio de los mencionados en el artículo 70, uno, 5.º por un empresario o profe-

sional establecido en la Península o Islas Baleares (por ejemplo, un servicio de asesoramiento prestado por un abogado) a un consumidor final domiciliado en dicho ámbito espacial está sujeta al IVA español, el mismo servicio, prestado por la misma persona para un consumidor final establecido en Canarias no estaba sujeto a tributación alguna: no lo estaba al IVA, de acuerdo con lo señalado anteriormente, ni tampoco lo estaba al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), ya que las normas reguladoras de este último tributo no prevén la sujeción al mismo de tales servicios, prestados por un empresario o profesional establecido en la Península o Islas Baleares. La distorsión de la competencia es, así, evidente: un particular residente en Canarias siempre preferirá recurrir a un abogado de Madrid o de Sevilla antes que a uno establecido en las Islas Canarias, ya que en el primer caso no se le repercute impuesto alguno, en tanto que en el segundo, el abogado canario está obligado a repercutir el IGIC.

Para evitar esta situación, se declara expresamente que se entenderán realizados en el territorio de aplicación del IVA los servicios enumerados en el artículo 70, uno, 5.º cuando el prestador de los mismos sea un empresario o profesional establecido en dicho territorio y el destinatario sea un consumidor final domiciliado en el interior de la Comunidad (lo que ya había sido afirmado con anterioridad por la doctrina, de acuerdo con la interpretación sistemática de los arts. 69 y 70, apartados uno, 5.º y dos a que nos referimos con anterioridad) o en Canarias, Ceuta o Melilla, siendo ésta la verdadera novedad introducida por la Ley 13/1996 y unificando así el tratamiento dispensado a estos servicios en el territorio de nuestro país.

Esta nueva regulación, y el hecho de que el legislador no haya modificado paralelamente la redacción del artículo 94, uno de la Ley 37/1992 obligan a una interpretación finalista de este último precepto, de acuerdo con las exigencias de la Sexta Directiva, en relación con los servicios financieros y de seguros realizados por empresarios establecidos en la Península o Islas Baleares para consumidores finales domiciliados en Canarias, Ceuta o Melilla. En efecto, de acuerdo con el artículo 17 de la Sexta Directiva, las operaciones financieras y de seguros, realizadas para destinatarios no establecidos en la Comunidad Europea [recordemos que Canarias, Ceuta y Melilla no forman parte de la Comunidad Europea y son territorios terceros, a efectos del IVA: art. 3.º 3 de la Sexta Directiva y art. 3.º, dos, b) de nuestra Ley 37/1992] generan el derecho a la deducción del impuesto soportado por los empresarios o profesionales que las realizan.

Esta previsión de la normativa comunitaria se reflejaba en nuestro ordenamiento interno en el artículo 94, uno, 3.º de la Ley 37/1992. De acuerdo con el precepto, generan el derecho a la deducción del IVA soportado las operaciones de seguro y financieras «que estarían exentas si se hubieran realizado en el interior del territorio de aplicación del Impuesto» cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad (y, por tanto, en Canarias, Ceuta y Melilla). El precepto parece referirse, así, a servicios no realizados en el territorio de aplicación del IVA español y, por tanto, no sujetos a dicho tributo. Sin embargo, y de acuerdo con la nueva regulación introducida por la

Ley 13/1996, estos servicios son ya servicios realizados en el ámbito espacial de aplicación del IVA, sujetos a dicho tributo y exentos del mismo en las condiciones establecidas en el artículo 20, uno, números 16.º y 18.º de la Ley 37/1992. Siendo esto así, y dado que las exenciones contempladas en el artículo 20 de la Ley 37/1992 son exenciones limitadas (esto es, exenciones que no generan el derecho a deducir el impuesto soportado), habría que entender que las operaciones financieras y de seguros que tengan como destinatarios a consumidores finales domiciliados en Canarias, Ceuta y Melilla son operaciones sujetas y exentas que no generan el derecho a la deducción.

Sin embargo, esta interpretación resultaría contraria a la Sexta Directiva, cuyo artículo 17.3, c) reconoce, como hemos señalado con anterioridad, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes y servicios utilizados para la realización de estas operaciones financieras y de seguros, «cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando esas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados hacia un país extracomunitario».

Lo más acertado, a la vista de la nueva regulación, hubiera sido que el legislador hubiera añadido una nueva letra e) en el artículo 94, uno, 1.º (precepto que se refiere a las operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del IVA y cuya realización genera el derecho a la deducción del IVA soportado, entre las cuales se incluyen a partir de ahora los servicios a que nos venimos refiriendo), pero dado que no se ha hecho así, habrá que recurrir a una interpretación del artículo 94, uno de la Ley 37/1992 que permita afirmar, de acuerdo con la Sexta Directiva, que estos servicios, a pesar de estar sujetos al IVA español (por la nueva redacción del art. 70, dos de la ley) y exentos (de acuerdo con el art. 20, uno, 16.º y 18.º de la Ley 37/1992) generan el derecho a la deducción del impuesto soportado por las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas y han de incluirse tanto en el numerador como en el denominador de la fracción a que se refiere el artículo 104 de la Ley 37/1992 a efectos del cálculo de la prorrata.

En definitiva, y sintetizando lo anterior, el hecho de que los servicios financieros y de seguros realizados por empresarios o profesionales establecidos en la Península o Islas Baleares para consumidores finales establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla estén en lo sucesivo sujetos y exentos del IVA (y no, como hasta ahora venía sucediendo, no sujetos al impuesto) no supone alteración alguna de la consideración de tales servicios como generadores o habilitadores del derecho a deducir las cuotas soportadas por los empresarios o profesionales que realizan los servicios citados.

Todo ello nos permite elaborar el siguiente esquema relativo a estos servicios financieros y de seguros:

PRESTADOR	LUGAR DE ESTABLECIMIENTO DEL DESTINATARIO	DESTINATARIO	CALIFICACIÓN DE LA OPERACIÓN A EFECTOS DEL IVA ESPAÑOL	DERECHO A DEDUCIR LAS CUOTAS SOPORTADAS
EMPRESARIO O PROFESIONAL ESTABLECIDO EN LA PENÍNSULA O BALEARES	– Península o Baleares.	Empresario o profesional.	Exenta.	No.
		Consumidor final.	Exenta.	No.
	– Canarias, Ceuta o Melilla.	Empresario o profesional.	No sujeta.	Sí.
		Consumidor final.	Exenta.	Sí.
	– Estado miembro de la CE distinto del Reino de España.	Empresario o profesional.	No sujeta.	No.
		Consumidor final.	Exenta.	No.
	– Demás territorios extracomunitarios distintos de Canarias, Ceuta y Melilla.	Empresario o profesional.	No sujeta.	Sí.
		Consumidor final.	No sujeta.	Sí.

Artículo 80.

La Ley 13/1996 ha dado nueva redacción a este precepto legal, introduciendo modificaciones que afectan tanto a la sistemática como al contenido del artículo citado. Estas últimas se refieren a los supuestos de modificación de la base imponible del impuesto en los casos de quiebra o suspensión de pagos del destinatario de las operaciones sujetas.

A) Modificación de la base imponible en los supuestos de quiebra o suspensión de pagos del destinatario de las operaciones.

La Ley española del IVA no autoriza a los sujetos pasivos de dicho tributo a «no ingresar» el importe del mismo en aquellos casos en que el destinatario de la operación no efectúa el pago de la misma. Devengado el impuesto correspondiente a una entrega de bienes o prestación de servicios, en los términos del artículo 75 de la Ley 37/1992, el sujeto pasivo del impuesto (proveedor de los bienes o prestador del servicio) está obligado a ingresar su importe a la Hacienda Pública en los plazos y forma establecidos y ello aun cuando el destinatario de la operación no haya hecho efectivo el pago de la contraprestación ni el de la cuota repercutida por su proveedor.

No obstante, la falta de pago por parte del destinatario de la operación tiene relevancia a estos efectos cuando, con posterioridad al devengo de la operación, se dicta providencia judicial de admisión a trámite de la suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél. Esta posibilidad fue introducida por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, que tuvo en cuenta «la situación en que se encuentran frecuentemente en la actualidad los sujetos pasivos del impuesto por las operaciones sujetas que realizan, sin conseguir cobrar la cuota repercutida y sin que por la situación financiera del destinatario, especialmente en el caso de procedimientos concursales, resulte previsible su total cobro, ni en el momento actual ni en un futuro próximo».

Las modificaciones introducidas por la Ley 13/1996 en esta materia son las siguientes:

A.1) Naturaleza de la modificación.

En primer lugar, la expresión contenida hasta ahora en el párrafo segundo del artículo 80, dos de la ley («La base imponible también se modificará en la cuantía correspondiente...») ha sido reemplazada por otra, según la cual «la base imponible podrá reducirse cuando ...» (art. 80, tres, en la redacción dada por la Ley 13/1996). Con ello la ley deja claro, por un lado, que la modificación de la base imponible en estos supuestos es una facultad que se concede al sujeto pasivo del impuesto, y no una obligación que se le impone y, por otro, que esa modificación, que trae como causa última la falta de pago del destinatario fallido, se traduce siempre, cuando se practica, en una reducción de la base imponible.

2

Ejemplo:

Si un sujeto pasivo (A) efectúa una entrega de bienes, por importe de un millón de pesetas, a otro sujeto (B), el cual no efectúa el pago de la contraprestación y, con posterioridad al devengo de la operación, este último es declarado en quiebra o suspensión de pagos, es obvio que la modificación de la base imponible sólo puede consistir en su reducción, por importe de un millón si B no ha pagado nada a A o por el importe correspondiente a la parte de contraprestación no satisfecha por B cuando éste ha efectuado un pago parcial con anterioridad al momento en que A efectúa la modificación, como veremos a continuación.

A.2) Supresión de la autorización previa.

En su redacción anterior, el artículo 80 exigía la autorización previa de la Administración, a solicitud del sujeto pasivo, para que éste pudiera proceder a la modificación de la base imponible. Esta previsión legislativa se desarrollaba en el artículo 24.2.5.º del Reglamento del Impuesto, que

establecía un plazo de tres meses durante el cual había de pronunciarse la Administración. Transcurrido dicho plazo sin pronunciamiento expreso, se podía entender concedida la autorización, quedando condicionada la eficacia de dichas autorizaciones presuntas a la emisión de la certificación de acto presunto, en los términos recogidos en el precepto reglamentario indicado, que se remitía a lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 30/1992, de 20 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Pues bien, una de las más significativas novedades introducidas por la Ley 13/1996 en esta materia consiste en la supresión de la autorización administrativa previa y su sustitución por una comunicación a la Administración que se efectúa con posterioridad a la modificación, «en el plazo que reglamentariamente se determine». Con ello se pretende, por un lado, agilizar el procedimiento y facilitar a los sujetos pasivos la realización de la modificación de la base imponible y, al mismo tiempo, a través de la comunicación prevista en el precepto, evitar una pérdida de información a la Administración tributaria, la cual conserva la facultad de comprobar si la modificación de la base imponible comunicada se ha efectuado respetando los requisitos legales y reglamentarios, pudiendo proceder a la regularización que en su caso se estime pertinente. Igualmente, la comunicación permite conocer a la Administración que existe un sujeto pasivo que debe proceder a la rectificación de las deducciones por él practicadas (lo que debe hacerse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que dicho deudor recibe la factura rectificativa: art. 114, dos, 2.º, último párrafo), de manera que si no se practica dicha rectificación será la propia Administración la que podrá regularizar la situación tributaria de dicho sujeto pasivo. En definitiva, se trata de que la Administración pueda actuar en defensa del crédito que para ella surge con la rectificación de deducciones por el deudor, como veremos en el punto A.6) siguiente.

Finalmente, habrá que entender derogado el artículo 24.2.3.º, segundo párrafo, del Reglamento del Impuesto, que dispone que «en el supuesto de suspensión de pagos, la autorización se considerará provisional hasta la existencia del auto de declaración de la suspensión de pagos que confirme dicha situación», dado que en el futuro y como queda dicho, no procederá autorización administrativa.

A.3) Limitación temporal de la facultad de modificar la base imponible.

Otra novedad importante introducida por la Ley 13/1996 es el establecimiento de un plazo, transcurrido el cual no puede procederse a la modificación de la base imponible, plazo que comprende los seis meses siguientes a la fecha de la providencia judicial de admisión a trámite de la suspensión de pagos o del auto judicial de declaración de quiebra. Este plazo tiene por objeto conferir una mayor seguridad jurídica en el desarrollo del procedimiento de quiebra o suspensión de pagos, evitando continuas modificaciones de la base imponible, lo que permitirá a la Hacienda Pública conocer exactamente el importe de los créditos surgidos a su favor y derivados de la modificación de la base imponible realizada por los acreedores del fallido con anterioridad a la aprobación de los convenios o de los procesos de liquidación, con lo que en definitiva se mejora la situación de la Hacienda

Pública en el proceso concursal (1). Por otro lado, el plazo que se fija (seis meses) es suficientemente amplio para garantizar a todo acreedor la posibilidad de ejercitar la facultad de modificar de la base imponible reconocida en este precepto.

A.4) Momento en que se producen los efectos de la modificación en los casos de suspensión de pagos.

El artículo 80, dos, en su redacción anterior a la Ley 13/1996, establecía una previsión específica para los casos de suspensión de pagos, señalando que «en los supuestos de suspensión de pagos, los efectos de esta modificación se trasladarán al último período impositivo del año natural en que se hubiere producido la correspondiente autorización de la Administración». Esta dilación en el tiempo ha desaparecido en la redacción dada al precepto por la Ley 13/1996, por lo que hay que considerar que, a estos efectos, el tratamiento es idéntico para los supuestos de quiebra y para los de suspensión de pagos.

A.5) Supuestos en que no procede la modificación de la base imponible.

En este punto, la Ley 13/1996 ha introducido dos novedades importantes:

- En primer lugar, se señala que no procederá la modificación de la base imponible en el supuesto de créditos cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución. En efecto, la ley considera que en estos casos (como en los casos de créditos que disfrutaban de garantía real y de créditos afianzados por entidades de crédito) el acreedor cuenta con garantía suficiente de cobro, por lo que no debe permitirse una modificación de la base imponible que, en definitiva, supone trasladar a la Hacienda Pública el riesgo de insolvencia del deudor.

La situación en estos casos es en todo semejante al supuesto de créditos afianzados por entidades de crédito. Se trata de supuestos en los que no concurren las circunstancias invocadas en su momento por la Ley 22/1993 para justificar la facultad de modificación de la base imponible concedida a los sujetos pasivos, que hemos citado con anterioridad.

- En segundo término, se señala expresamente que en caso de créditos garantizados o afianzados parcialmente, la posibilidad de modificar la base imponible existe, pero se limita a la parte del crédito no cubierta por la correspondiente garantía. Esta posibilidad de modificación parcial ya había sido afirmada por la doctrina administrativa con anterioridad por vía de interpretación, pero la ley ha querido dejar constancia expresa de la misma.

(1) *Vid.* a estos efectos lo que se señala en el punto A.6) siguiente.

A.6) Pagos parciales anteriores a la modificación. Nacimiento del crédito de la Hacienda Pública frente al fallido.

Sin duda es ésta otra de las novedades importantes introducidas por la Ley 13/1996 en esta materia. Para entender su alcance, parece oportuno distinguir entre la situación anterior a la Ley 13/1996 y la existente a partir de la entrada en vigor de esta última.

A.6.1) Situación anterior a la Ley 13/1996:

Puede resumirse en los siguientes puntos:

- El sujeto pasivo podía modificar la base imponible, una vez obtenida la correspondiente autorización administrativa, sin limitación temporal.
- Dicha modificación de la base imponible, necesariamente a la baja, como hemos señalado con anterioridad, y la consiguiente rectificación, también a la baja, de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo, determinaban la minoración de las cuotas deducibles del período en que se recibiera la factura rectificativa por el fallido, de forma que la Hacienda Pública veía surgir un crédito a su favor frente a éste.
- De acuerdo con el artículo 24.3.3.^a del Reglamento del Impuesto, «la base imponible modificada deberá rectificarse nuevamente al alza en el momento y en la medida en que el sujeto pasivo acreedor obtenga el pago de las cantidades inicialmente adeudadas, debiendo entenderse, en todo caso, que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas. En estos casos, el acreedor deberá emitir y expedir una nueva factura por los importes correspondientes».

Así las cosas, se planteaba un problema a la hora de determinar el carácter, concursal o posconcursal, del crédito surgido en favor de la Hacienda Pública frente al fallido como consecuencia de la modificación de la base imponible realizada por los acreedores de éste. La cuestión no era puramente teórica, ya que si se afirmaba el carácter posconcursal del crédito de la Hacienda Pública, dicho crédito no estaría sujeto a los resultados del proceso concursal, con lo que se fortalecía la posición de la Hacienda Pública, ya que el crédito, en este caso, se satisface al margen del concurso, sin necesidad de reconocimiento ni graduación y sin sujeción al principio de la *pars conditio creditorum*. Si, por el contrario, el crédito se calificaba como concursal, resultaría afectado por el proceso concursal.

La interpretación más razonable parecía ser la de considerar que el crédito de la Hacienda Pública frente al fallido surgía en el momento en que éste recibía las facturas rectificativas o, más bien, en el momento en que minoraba sus deducciones, de manera que dicho crédito tenía el carác-

ter de posconcurzal. En definitiva, había que considerar que existían dos créditos sucesivos en el tiempo: el primero, del sujeto pasivo acreedor frente al destinatario de la operación, surgido en el momento del devengo del tributo correspondiente a dicha operación; el segundo, en favor de la Hacienda Pública, nacido en el momento de minoración de sus deducciones por el fallido. Igualmente, y para articular un esquema coherente, habría que considerar que el nacimiento de este último crédito determinaba la extinción del primero, ya que otra cosa implicaría afirmar la existencia simultánea de dos créditos frente al fallido y de dos deudas de éste, lo que obviamente no puede admitirse.

Sin embargo, esta argumentación encontraba su punto débil en el citado artículo 24.2.3.^a del Reglamento del Impuesto: en efecto, difícilmente puede sostenerse que el crédito del sujeto pasivo acreedor ha quedado extinguido si la propia normativa del impuesto admite que en el caso de pagos posteriores a la modificación de la base imponible efectuados por el fallido se deberá entender «en todo caso, que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas», imponiéndose al sujeto pasivo la consiguiente rectificación al alza de la base imponible previamente modificada.

A.6.2) Normativa introducida por la Ley 13/1996.

La Ley 13/1996 clarifica la situación anterior, estableciendo una regulación que permite afirmar sin duda alguna el carácter posconcurzal del crédito de la Hacienda Pública surgido frente al fallido como consecuencia de la modificación de la base imponible. Para ello, se señala expresamente el momento del nacimiento de dicho crédito, disponiendo el párrafo quinto del artículo 80, tres de la ley, en su nueva redacción, que «la rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, segundo párrafo, de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública». Queda claro, por tanto, que el crédito de la Hacienda Pública es un crédito nuevo, desvinculado del crédito del sujeto pasivo acreedor y que nace en el momento de la rectificación de las deducciones por parte del fallido y no en el momento de devengo del impuesto correspondiente a la operación realizada por dicho sujeto pasivo con el fallido.

En coherencia con lo anterior, no cabe considerar incluida cantidad alguna en concepto de IVA en los pagos que el fallido pueda efectuar al sujeto pasivo acreedor con posterioridad a la modificación de la base imponible, ya que el crédito correspondiente a tal tributo lo ostenta la Hacienda Pública, y no dicho acreedor; por ello, el párrafo cuarto del artículo 80, tres señala que «sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiera modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada». De esta manera, una vez modificada la base imponible, el impuesto correspondiente a la operación deberá ser «satisfecho» a la Hacienda Pública únicamente por el fallido y no por el acree-

dor de éste, mediante la minoración del importe de las deducciones que hubiese practicado con anterioridad, cuando hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto. A estos efectos, hay que tener en cuenta que, según el último párrafo del artículo 80, tres de la ley, «si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible».

A.7) Normas transitorias.

La disposición transitoria primera de la Ley 13/1996 establece las siguientes reglas en relación con la nueva regulación relativa a la modificación de la base imponible en los casos de quiebra y suspensión de pagos, a saber:

- La nueva normativa será aplicable a las modificaciones de la base imponible derivadas de procedimientos concursales en los que no se haya aprobado el convenio de acreedores o iniciado la liquidación de activos antes de 1 de enero de 1997.
- Para los procedimientos concursales iniciados antes de 1 de enero de 1997, el plazo de seis meses para la modificación de la base imponible se contará desde dicha fecha.
- La imposibilidad de modificar la base imponible en el caso de créditos cubiertos con un seguro de crédito o caución sólo se aplicará a las modificaciones derivadas de providencias de admisión a trámite de suspensión de pagos o de autos judiciales de declaración de quiebra que se dicten a partir de 1 de enero de 1997.

El problema que puede plantearse, a la vista de esta regulación, es el del valor que debe atribuirse a las solicitudes de autorización administrativa concedidas con anterioridad al 1 de enero de 1997 con arreglo a la normativa vigente hasta esa fecha, cuando se trata de procedimientos concursales en los que no se ha aprobado el convenio de acreedores o iniciado la liquidación de activos y a los que, de acuerdo con la disposición transitoria primera de la Ley 13/1996, se les aplica la nueva regulación. Nada prevé la ley al respecto, pero parecería razonable considerar que tales solicitudes, cuando reúnen los requisitos exigidos por la normativa anterior a 1 de enero de 1997, hacen innecesaria la comunicación prevista por la actual redacción del artículo 80, tres y ello porque el objetivo de la comunicación (esto es, que la Administración tenga conocimiento de la modificación) queda cumplido con la solicitud de autorización. De acuerdo con esto, la Administración no podrá ya denegar la autorización en ningún caso como respuesta a la solicitud (ni el solicitante podrá considerarse «autorizado» por la Administración) y sí únicamente advertir a los solicitantes que la solicitud formulada hace innecesaria la comunicación del actual artículo 80, tres (siempre que, como hemos señalado, la solicitud se hubiera efectuado con cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa que estaba en vigor cuando se formuló).

B) Alteración sistemática del orden de los apartados del artículo 80.

Como se puede apreciar, comparando los actuales apartados cuatro y cinco del artículo 80 de la ley con los anteriores tres y cuatro del mismo precepto, el contenido de estos apartados no ha sido modificado pero sí el orden en que los mismos aparecen. Ello se debe a que la remisión reglamentaria contenida en el actual apartado cinco debe entenderse referida a todos los supuestos de modificación de la base imponible, incluyendo el de rectificación de la base imponible que fue fijada provisionalmente por desconocerse el importe de la contraprestación en el momento del devengo. En la redacción anterior del artículo 80 podía interpretarse que la remisión reglamentaria contenida en el apartado tres, al referirse de forma expresa únicamente a «los casos a que se refieren los apartados anteriores», excluía de la limitación en él contenida los supuestos citados de modificación de la base imponible fijada provisionalmente, lo cual no hubiese sido, desde luego, razonable.

Artículo 82.

Este precepto regula la base imponible del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes. La modificación introducida por la Ley 13/1996 se concreta en la supresión de la regla especial que el párrafo tercero del apartado uno del mencionado precepto establecía en relación con las recepciones de ejecuciones de obra que, de acuerdo con el artículo 16.1.º de la Ley 37/1992, tenían la consideración de operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

En realidad, el párrafo citado había perdido su virtualidad a partir del 1 de enero de 1996, fecha en que entró en vigor el Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, que suprimió la consideración de tales recepciones de ejecuciones de obra como operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, dejando vacío de contenido el número 1.º del artículo 16, al que expresamente se remitía el párrafo ahora suprimido. Por lo tanto, no nos hallamos ante una novedad sustancial, ya que, como hemos indicado, este precepto había dejado de tener efectos prácticos desde el 1 de enero de 1996.

Artículo 89.

La nueva redacción del artículo 89, más detallada y pormenorizada que la anterior, tiene por objeto, fundamentalmente, determinar con precisión los efectos, para el sujeto pasivo que efectuó la repercusión, de la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas. No obstante, el legislador ha introducido diversas modificaciones en relación con la redacción anterior, perfeccionando el precepto a la luz de la experiencia acumulada desde la entrada en vigor de la Ley 37/1992. En concreto, las novedades más significativas son las siguientes:

A) Rectificación en los supuestos en que no existe repercusión.

El nuevo apartado dos del artículo 89 señala que procederá la rectificación «cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento análogo correspondiente a la operación». Con ello, se permite proceder a la rectificación en aquellos casos en que el sujeto pasivo no repercutió cuota alguna por estimar erróneamente que la operación estaba exenta o no sujeta, siempre que dicho sujeto pasivo haya emitido «la factura o documento equivalente correspondiente a la operación», ya que en otro caso habría que considerar que lo que existe por parte del sujeto pasivo es una evidente intención de ocultar a la Hacienda Pública la operación y una actuación del mismo presidida por la mala fe.

En definitiva, al considerar que en estos casos lo que existe es una «rectificación de la repercusión» y no una «repercusión» en sentido estricto, se está permitiendo al sujeto pasivo que emitió la factura o documento equivalente obviar o evitar el plazo de un año, contado desde la fecha del devengo, previsto por el artículo 88, uno como límite temporal para ejercitar el derecho a la repercusión, permitiéndosele acogerse al plazo notablemente superior previsto para la rectificación (cinco años desde el devengo de la operación o desde que se produzcan las circunstancias a que se refiere el art. 80 de la ley). Esta ampliación del ámbito de la rectificación encuentra su justificación en el hecho de que el mecanismo de la repercusión es esencial para garantizar que el tributo recaiga sobre el consumo (objetivo fundamental del IVA, declarado en el art. 1.º de la Ley 37/1992), lo que exige limitar en lo posible los supuestos en que, por no haberse efectuado la repercusión y tratarse de una operación sujeta y no exenta, la carga tributaria acaba recayendo sobre el sujeto pasivo del impuesto y no sobre el consumidor final de los bienes o servicios.

El problema que se puede plantear es que el sujeto pasivo no repercuta impuesto alguno, por considerar erróneamente la operación exenta y no emita factura [hay que recordar que en relación con la mayoría de las operaciones exentas del IVA no se exige la expedición de factura: art. 2.º, apartados 2 b) y 3 del Real Decreto 2402/1985, con lo cual la no emisión de ésta no sería ningún indicio de mala fe por parte del sujeto pasivo y sí una actitud coherente con el error padecido por él]. En estos casos, si nos atenemos a la letra de la ley, parece que no será posible la rectificación (ya que no se ha emitido la «factura correspondiente», esto es, la factura que corresponde a la operación sujeta y no exenta realizada) y sí únicamente la repercusión, siempre que no haya transcurrido el plazo de un año previsto para efectuarla.

B) Rectificación de la repercusión cuando el destinatario de la operación no actúa como empresario o profesional.

La novedad introducida, en relación con la normativa anterior, es que cuando el destinatario de la operación es un consumidor final, la rectificación de la repercusión que implique un aumento de las cuotas repercutidas se permite, no sólo en los supuestos de elevación legal de los tipos impositivos (único caso mencionado en la normativa anterior), sino también cuando dicha rectificación traiga causa de una modificación de la base imponible realizada con arreglo a lo previsto en el artícu-

lo 80 de la Ley 37/1992. Nuevamente se muestra aquí el deseo del legislador de evitar que la carga económica derivada del IVA recaiga sobre quien no es consumidor final, ya que, en los supuestos en que no se admite la rectificación al alza de la repercusión, el sujeto pasivo sigue siendo deudor del impuesto no repercutido, que no podrá trasladar y cuyo peso económico deberá soportar. De esta forma, el régimen de la rectificación, cuando el destinatario es un consumidor final, queda como sigue:

B.1) Rectificación que implica una reducción de las cuotas repercutidas: no se establecen normas particulares por el hecho de que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional. Procederá, por tanto, la rectificación, en los siguientes casos:

- a) Cuando el importe de las cuotas repercutidas se hubiese determinado incorrectamente.
- b) Cuando se produzca una modificación de la base imponible que implique una minoración de ésta y, consiguientemente, una rectificación a la baja de las cuotas repercutidas.

B.2) Rectificación que implica un incremento de las cuotas repercutidas: sólo procede, en los casos en que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, en dos supuestos:

- a) Elevación legal de los tipos impositivos, en cuyo caso la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tiene lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente. Esta norma, como hemos señalado, ya estaba prevista en la normativa anterior y está pensada para empresas con un gran volumen de facturación a particulares, que tienen elaboradas las facturas correspondientes con anterioridad a la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos (siendo así que el impuesto exigible por las operaciones a que corresponden tales facturas se devenga una vez que han entrado en vigor los nuevos tipos), por lo que se les concede un plazo para que puedan proceder a la rectificación mediante la emisión de la correspondiente factura rectificativa.
- b) Supuestos en que el incremento de las cuotas repercutidas trae causa de una modificación de la base imponible, realizada en los términos del artículo 80 de la ley. Cabe preguntarse, a la vista del mencionado artículo 80, cuáles son los casos en que puede darse una rectificación al alza de las cuotas repercutidas motivada por las causas del artículo 80.

En efecto, no se dará esta rectificación al alza en los supuestos de envases y embalajes devueltos, ni en los de descuentos o bonificaciones posteriores a la operación (art. 80, uno). Tampoco en los supuestos de resolución de operaciones (art. 80, dos) ni en los de quiebra o suspensión de pagos (80, tres) pues en todos estos casos la modificación de la base imponible implica una reducción de ésta y una rectificación a la baja de las cuotas repercutidas. Es cierto que en el caso de quiebra o suspensión de pagos se prevé la posibilidad de una rectificación al alza de la base imponible en los supuestos de sobreseimiento del expediente de suspensión de pagos o pérdida de efectos de la declaración de quiebra, pero también lo es que la quiebra o suspensión de pagos del destinatario de las

operaciones implica la condición de empresario de éste, de acuerdo con el artículo 874 del Código de Comercio, según el cual «se considera en estado de quiebra al comerciante que sobresee en el pago corriente de sus obligaciones», por lo que difícilmente se dará este supuesto de modificación de la base imponible cuando el destinatario de la operación no actúa como empresario o profesional. Por tanto, parece que será en los supuestos de fijación provisional del importe de la contraprestación (art. 80, cuatro) o de alteración del precio (art. 80, dos) en los que podrá darse la rectificación al alza permitida por el nuevo art. 89 de la Ley 37/1992.

C) Documentación de la rectificación.

El artículo 89, cuatro remite expresamente a norma con rango de reglamento la concreción de la forma en que debe documentarse la rectificación. No obstante, hay que señalar que esa norma reglamentaria existe ya y está contenida en el artículo 9.º del Real Decreto 2402/1985 y en concreto, en su apartado 3, que establece como norma general en esta materia que la rectificación deberá realizarse mediante la emisión de una nueva factura o documento, debiendo establecerse series especiales de numeración para estas facturas rectificativas. En este sentido, entendemos que sería oportuno modificar el párrafo primero del artículo 9.º del Real Decreto 2402/1985 (que reproduce la redacción contenida en el art. 89 con anterioridad a la Ley 13/1996) para adecuarla a la nueva redacción dada a este último precepto por la ley citada.

D) Plazo para efectuar la rectificación. Improcedencia de la rectificación.

Por lo que se refiere al plazo, la Ley 13/1996 señala expresamente (previsión esta que no aparecía en la redacción anterior) que la rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la ley, dan lugar a la modificación de la base imponible, fijando un límite temporal de cinco años para la rectificación (límite que sí se establecía en la normativa anterior), contados a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, a partir del momento en que se produjeron las circunstancias a que se refiere el mencionado artículo 80.

En cuanto a los supuestos en que no procede la rectificación, se mantienen los dos existentes en la anterior normativa (destinatario consumidor final e infracción tributaria cometida por el sujeto pasivo) con las peculiaridades analizadas para el caso de que el destinatario no actúe como empresario o profesional. Por otra parte, y dada la nueva sistemática del precepto, la alusión al artículo 89, dos de la Ley del Impuesto contenida en el párrafo segundo del artículo 9.º 1 del Real Decreto 2402/1985 debe entenderse referida en lo sucesivo al artículo 89, tres de la ley citada.

E) Efectos de la rectificación.

Esta materia se regula en el nuevo apartado cinco del artículo 89, que distingue dos supuestos:

E.1) Rectificación de cuotas que implica un aumento de las inicialmente repercutidas. Esta rectificación se traduce en un mayor crédito de la Hacienda Pública frente al sujeto pasivo. Cabe distinguir varias posibilidades:

- Que la rectificación al alza traiga causa de la modificación de la base imponible, practicada de conformidad con el artículo 80 de la Ley 37/1992: este supuesto prácticamente sólo se dará en los casos de alteración del precio, fijación provisional de la contraprestación y también en los de rectificación al alza de la base imponible en los supuestos de sobreseimiento del expediente de suspensión de pagos o pérdida de eficacia de la declaración de quiebra, sin perjuicio de lo indicado anteriormente para el caso en que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional.

En estos casos, el sujeto pasivo podrá practicar la regularización correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se efectúe la rectificación, incrementando en la cuantía que proceda el importe de las cuotas devengadas en dicho período, sin aplicación de recargos o intereses de demora, es decir, sin coste para el sujeto pasivo.

- Que la rectificación al alza se deba a un error fundado de derecho: en este caso, los efectos son los mismos que en el caso anterior. El problema se plantea cuando el error fundado no es tanto de derecho (por ejemplo, error en cuanto a la aplicación de un tipo impositivo o una exención y siempre que pueda calificarse como «fundado», es decir, siempre que no se aprecie mala fe en el sujeto pasivo) sino de hecho.

3

Ejemplo:

Una empresa con sede en un país distinto de España que realiza en el territorio de aplicación del impuesto unas obras de construcción, instalación o montaje inicialmente previstas para un período inferior a doce meses y que no repercute el impuesto, por considerarse no establecida (art. 69, cinco de la Ley 37/1992) entendiéndose que resulta de aplicación el mecanismo de «inversión del sujeto pasivo» (art. 84, uno, 2.º). Si posteriormente las obras se prolongan durante más de doce meses, la consecuencia, de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos, es que la empresa que realiza las obras se considerará establecida en el ámbito espacial del IVA español desde el inicio de tales obras, por lo que deberá proceder a la rectificación de cuotas. Pues bien, cuando a la vista de los términos del contrato y de las circunstancias concurrentes se estime que el error en cuanto al carácter de establecido o no de la empresa es un error fundado (esto es, cuando no se aprecie mala fe en su actuación) se plantea la cuestión de si se puede permitir la rectificación sin coste. A nuestro entender no, ya que el legislador se ha referido expresamente al «error fundado de derecho», lo que muestra su voluntad de excluir el error fundado de hecho de la posibilidad de rectificación sin coste citada.

- En los demás supuestos (incluyendo aquí, por tanto, entre otros, el supuesto de error fundado de hecho), habrá que distinguir:
 - Si no ha habido requerimiento previo de la Administración al sujeto pasivo, éste practicará la rectificación mediante una declaración-liquidación complementaria de la presentada en su día, en la que se rectifique esta última, y en la que deberá constar, como mayor cuota devengada, la resultante de la rectificación, a la que se aplicarán el recargo y los intereses de demora que procedan de acuerdo con el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, con exclusión de sanciones.
 - En los casos en que haya existido requerimiento previo de la Administración, si la conducta del sujeto pasivo es constitutiva de infracción, éste no podrá proceder a la rectificación (art. 89, tres, 2.º), sin perjuicio de que deba ingresar a la Hacienda Pública las cuotas no repercutidas. En el caso de que la conducta del sujeto pasivo no fuera calificada como constitutiva de infracción tributaria, se regularizará la situación tributaria del sujeto pasivo en la forma indicada por la Administración.

E.2) Rectificación de cuotas que implica una minoración de las inicialmente repercutidas. En este caso, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- Regularizar la situación tributaria «en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación». El sujeto pasivo deberá emitir la factura rectificativa (art. 9.º del R.D. 2402/1985), practicar la rectificación oportuna de las anotaciones registrales (art. 70 del Reglamento del Impuesto) y reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.
- Iniciar «el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos».

De los términos contenidos en la ley se desprende que el sujeto pasivo sólo podrá recurrir a esta vía «cuando corresponda», es decir, cuando proceda de acuerdo con las normas reguladoras del procedimiento citado, que hoy se encuentran contenidas en el artículo 155 de la Ley General Tributaria y en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre (BOE de 29 de septiembre). Esta última norma, en su artículo 9.º 2 señala que «la solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondiente a cuotas tributarias de repercusión obligatoria, podrá efectuarse por el sujeto pasivo que las haya repercutido, de acuerdo, en particular, con lo establecido en el artículo 8.º del presente Real Decreto ...», señalando que «no obstante, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando ésta se haya efectuado mediante factura o documento equivalente y dichas personas o entidades no hayan deducido el importe de aquellas cuotas en una declaración-liquidación posterior ni hayan obtenido su devolución».

En estos casos, el sujeto pasivo, obviamente, no deberá reflejar la rectificación en sus declaraciones-liquidaciones (aunque deberá emitir la factura rectificativa y rectificar las anotaciones registrales). Hay que señalar, no obstante, que este procedimiento no será de aplicación en aquellos casos en que, habiendo sido correcta la repercusión efectuada en su momento, con posterioridad deviene incorrecta por circunstancias que afectan al desarrollo de la operación: así, los casos de reducción de la base imponible por devolución de envases y embalajes, por descuentos o bonificaciones posteriores a la operación y, en general, los supuestos del artículo 80 de la Ley 37/1992. En estos casos, el sujeto pasivo no podrá iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, ya que el ingreso efectuado en su día fue «correcto» y «debido» y sólo con posterioridad, por circunstancias que afectan al normal desenvolvimiento de la operación, deviene excesivo, por lo que sólo podrá actuar en la forma prevista en la letra b) del artículo 89 de la ley.

Artículo 91, dos, 1.1.º a).

El artículo 91, dos, 1 de la Ley 37/1992 enumera los bienes a cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se aplica el tipo impositivo del 4 por 100. La novedad introducida consiste en la ampliación del ámbito de aplicación de dicho tipo impositivo, que incluirá a partir del 1 de enero de 1997 las operaciones citadas cuando tengan por objeto «la masa de pan común congelada y el pan común congelado, destinados exclusivamente a la elaboración del pan común». En realidad, la Dirección General de Tributos había ya admitido por vía de interpretación del precepto la aplicación del tipo impositivo del 4 por 100 en las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de pan común congelado, por entender, de acuerdo con el criterio manifestado por el Ministerio de Sanidad y Consumo, que el pan común congelado tiene la consideración de pan común. La novedad, por tanto, se centra en la inclusión en este ámbito de la masa de pan común congelada.

La masa congelada y el pan congelado destinados exclusivamente a la elaboración de pan responden a una nueva actividad de fabricación de pan, cada vez más extendida y que utiliza tecnologías nuevas, no existentes en el momento en que fue aprobado el Código Alimentario. Hay que reseñar que la aplicación del tipo del 4 por 100 procede únicamente cuando los productos citados se utilizan para la elaboración de pan común, ya que al pan especial (recordemos que el R.D. 1137/1984, de 28 de marzo, que contiene la reglamentación técnico-sanitaria para la fabricación, circulación y comercio del pan distingue entre pan común y pan especial) no se le aplica el tipo del 4 por 100, sino el del 7 por 100 (art. 91, uno, 1.1.º de la Ley 37/1992).

Con la aplicación del tipo impositivo del 4 por 100 se unifica el tratamiento dispensado a efectos del IVA a todo el proceso de producción o elaboración del pan común, ya que dicho tipo se aplica en lo sucesivo a las entregas de «harinas panificables y cereales para su elaboración» [art. 91, dos, 1.º b)], a las de masa de pan común congelada y a las del propio pan común. Por otra parte, resulta criticable la redacción del precepto, que se refiere al «pan común congelado destinado exclusivamente a la elaboración de pan común», siendo así que el pan común congelado no es un *input* en el proceso de elaboración del pan común, sino que es ya, de por sí, pan común, como hecho señalado con anterioridad.

Finalmente, hay que destacar que los sujetos pasivos que comercialicen estos productos podrán beneficiarse del régimen de «devolución rápida» contemplado en los artículos 115, dos de la Ley 37/1992 y 30 del Reglamento del Impuesto, siempre que concurran los requisitos exigidos por este último precepto (art. 30.4.3.º del reglamento, que se remite al art. 91, dos, 1.1.º de la Ley 37/1992).

Artículo 111.

Este precepto se refiere a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales. La modificación del mismo muestra que el legislador ha tomado conciencia de que la normativa vigente hasta el momento resultaba excesivamente rigurosa, y podía llevar a que el incumplimiento de determinados requisitos formales desembocase en la negación de un derecho sustantivo, como es el derecho a la deducción, fundamental en el mecanismo del IVA para garantizar su neutralidad.

Con ello, el legislador continúa una labor de simplificación de la regulación de estas deducciones que se inició con la Ley 37/1992. Esta última norma, en su Exposición de Motivos, señalaba que «la complejidad de la regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad ha propiciado también otros cambios en su regulación, con fines de simplificación». Pues bien, la Ley 13/1996 ha ido más lejos y no se ha ocupado ya de la regularización de estas deducciones, sino del procedimiento mismo mediante el cual los sujetos pasivos pueden practicarlas.

Hay que señalar que el cambio operado en esta materia reviste una gran trascendencia y de ahí que sea ésta una de las modificaciones expresamente mencionadas en la Exposición de Motivos de la Ley 13/1996, modificación que se concreta fundamentalmente en el establecimiento de dos procedimientos diferentes para practicar la deducción: uno de carácter general, novedoso, y otro especial, heredero directo del procedimiento único hasta ahora contemplado en el artículo 111 de la Ley 37/1992.

A) Procedimiento general.

Es aquí donde radica la novedad fundamental introducida por la Ley 13/1996: los sujetos pasivos que han soportado cuotas del IVA con anterioridad al comienzo de su actividad empresarial o profesional podrán deducir dichas cuotas al iniciar tales actividades, sin que se exija requisito formal alguno especial para ello y, en particular, sin que se requiera la presentación de una declaración con anterioridad al momento en que se soportaron las cuotas. No obstante, habrá que tener en cuenta lo siguiente:

- Caducará el derecho a la deducción cuando haya transcurrido el plazo de cinco años a que se refiere el artículo 100 (art. 111, uno, *in fine*).

- No podrán ser deducidas las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes o servicios no destinados a la actividad, aunque ulteriormente se afecten a ésta (art. 111, dos). Lo cual no es más que una aplicación del artículo 95, uno de la ley, que excluye la deducibilidad de las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios que no se afecten «directamente» a la actividad empresarial o profesional.

B) Procedimiento especial.

Este procedimiento especial permite que las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad sean deducidas en un momento anterior a dicho inicio, evitando así al sujeto pasivo (que puede solicitar la devolución de dichas cuotas en la forma prevista en el art. 115 de la ley: art. 111, seis) el coste financiero que en otro caso habrá de soportar. Es en relación con este procedimiento especial que el legislador ha establecido requisitos formales especiales: presentación de declaración previa al momento en que se soportan las cuotas e inicio de las actividades en el plazo de un año, con posibilidad de prórroga, requisitos que coinciden básicamente con lo establecido por el artículo 111 de la ley, en su redacción anterior.

El cambio operado por la ley en esta materia es claro y se muestra en el párrafo tercero del artículo 111, cinco, de forma que cuando se incumplan los requisitos que condicionan la aplicabilidad del procedimiento especial, el sujeto pasivo no podrá recuperar las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad por esta vía, pero podrá hacerlo a través del procedimiento general. En la normativa anterior, el incumplimiento de los requisitos fijados determinaba la imposibilidad de proceder a la deducción de las cuotas soportadas y es esto precisamente, este rigor de la ley que llevaba a negar un derecho tan fundamental en materia del IVA como el derecho a la deducción, lo que ha sido suavizado por el legislador.

Igualmente cambia la ley el tratamiento dispensado a las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad por la adquisición de terrenos: tanto en la normativa anterior como en la actual sólo podrán ser deducidas tales cuotas «a partir del momento en que se inicien efectivamente las actividades empresariales o profesionales o, en su caso, las del sector diferenciado» (con lo cual se pretenden evitar devoluciones por aplicación del art. 115 de la Ley 37/1992 que podrían resultar muy gravosas para la Hacienda Pública, dado el volumen económico que podría representar la operación, y que resultarían improcedentes si con posterioridad no se llega a iniciar la actividad). Sin embargo, la modificación es clara, ya que con arreglo a la normativa anterior la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad por la adquisición de terrenos sólo podía practicarse cuando se hubieran cumplido los requisitos previstos (solicitud previa y observancia del plazo de un año, salvo prórroga), en tanto que ahora ya no es necesario el cumplimiento de estos requisitos específicos, pues, como queda dicho, sólo proceden cuando la deducción se practica con anterioridad al inicio de la actividad.

En relación con los terrenos, hay que destacar que el legislador ha señalado expresamente que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por su adquisición con anterioridad al inicio de las actividades «nace en el momento en que se inicien las actividades indicadas». Con ello, se recoge expresamente en la ley la doctrina expuesta por la Dirección General de Tributos en la Resolución de 25 de junio de 1993, en la que se señaló que el cómputo del plazo de caducidad de cinco años previsto en el artículo 99, tres de la Ley 37/1992 habría de realizarse a partir del momento en que se iniciaran tales actividades.

C) Particularidades en el caso de determinados regímenes especiales.

La nueva redacción del artículo 111 y el hecho de que en este precepto se prevean dos mecanismos o procedimientos de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales han obligado al legislador a introducir ciertas matizaciones en el caso de sujetos pasivos a los que resultan de aplicación los regímenes especiales del recargo de equivalencia; de la agricultura, ganadería y pesca, y simplificado. Además, y en cuanto a este último régimen especial, se ha introducido una norma novedosa con el fin de perfeccionar la legislación hasta ahora vigente.

Por lo que se refiere a los sujetos pasivos que desde el inicio de su actividad deban quedar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia, se aclara que «no podrán efectuar las deducciones a que se refiere este artículo en relación con las actividades incluidas en dicho régimen» (art. 111, siete). Es decir, no serán de aplicación ninguno de los procedimientos previstos en la nueva redacción del artículo 111, lo cual es lógico, dado que este régimen especial tiene carácter obligatorio (art. 120, dos de la Ley 37/1992) y que el mismo excluye la posibilidad de deducir las cuotas soportadas (art. 154, dos de la Ley 37/1992).

Por otra parte, la norma específica, prevista en relación con los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca, y simplificado (esto es, que la solicitud de aplicación de estas deducciones tiene los mismos efectos que la renuncia a los regímenes especiales citados e impide acogerse a tales regímenes hasta que finalice el quinto año natural del ejercicio de dichas actividades) se mantiene en el apartado ocho del nuevo artículo 111, si bien limitada al procedimiento especial previsto en el artículo 111, cinco, ya que es éste el verdadero heredero del procedimiento contemplado en la anterior redacción al artículo 111 y el único que puede plantear el problema que se trata de evitar con esta norma: a saber, que sujetos pasivos que realizan actividades que no dan derecho a recuperar las cuotas soportadas durante su desarrollo puedan, en cambio, recuperar las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las citadas actividades.

Finalmente, en relación con el régimen simplificado, se establece una importante novedad, que pretende conseguir una mayor perfección de la normativa en esta materia, permitiéndose la aplicación del procedimiento especial del artículo 111, cinco, para la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de buques, edificaciones y activos inmateriales (art. 111, ocho, *in fine* en relación con el art. 123, cinco, 4.º), sin que ello implique la renuncia a la aplicación del régimen simplificado.

Con ello se pretende evitar una situación de agravio comparativo que se plantearía a aquellos pequeños y medianos empresarios cuya actividad estuviese incluida en el ámbito objetivo de aplicación del régimen simplificado y que realizaran inversiones con anterioridad al inicio de la actividad, en relación con aquellos otros, en idéntica situación y que efectuaran las inversiones una vez comenzada la actividad.

En efecto, en este último caso, el sujeto pasivo podría deducir las cuotas soportadas por la adquisición de los buques, edificaciones o activos inmateriales, sin que ello implique renuncia alguna al régimen simplificado, y pudiendo por tanto seguir beneficiándose de las ventajas que éste ofrece (fundamentalmente, una menor presión fiscal indirecta a través de la reducción de las obligaciones formales), en tanto que en el primer supuesto, de no existir la norma novedosa, el sujeto pasivo que quisiera proceder a la deducción de tales cuotas soportadas se vería privado de los beneficios que el régimen simplificado le proporciona.

D) Concordancias con otros preceptos.

La nueva redacción del artículo 111 obliga a un esfuerzo interpretativo en relación con algunos preceptos que no han sido modificados por el legislador. En particular, los siguientes:

- El artículo 20, dos de la Ley 37/1992 regula la renuncia a la exención aplicable en los supuestos de operaciones inmobiliarias contempladas en el artículo 20, uno, números 20.º, 21.º y 22.º. Entre otros requisitos se exige, para que el sujeto pasivo transmitente pueda practicar la renuncia, que el adquirente sea un sujeto pasivo con derecho a «la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones», entendiéndose a estos efectos «que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales» (el subrayado es nuestro).

Esta referencia de la ley debe entenderse realizada a aquellos supuestos en que el sujeto pasivo haya optado por el procedimiento de deducción de las cuotas contemplado en el artículo 111, cinco: en estos casos, se considerará que el adquirente tiene derecho a la deducción total (pudiendo, por tanto, practicarse la renuncia), siempre que el porcentaje de deducción solicitado por el adquirente en la declaración a que se refiere el artículo 111, cinco, 1.º o, en su caso, el fijado por la Administración, sea del 100 por 100.

El problema se plantea a la hora de determinar qué ocurre en el supuesto de que el adquirente de los inmuebles no haya iniciado su actividad empresarial y no se haya acogido al procedimiento especial del artículo 111, cinco, sino al general contemplado en el apartado uno de dicho precepto, esperando, para practicar las correspondientes deducciones, al

primer año de ejercicio de la actividad. En estos casos, no se estará al porcentaje de deducción provisional correspondiente al año en que se han soportado las cuotas, que no existe, sino al porcentaje provisional aplicable en el primer año de ejercicio de la actividad.

- El segundo problema se plantea en relación con la interpretación del artículo 105 de la Ley 37/1992, que regula el procedimiento de la prorrata general. En efecto, el apartado tres de dicho precepto concreta cuál es el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el primer año del ejercicio de las actividades empresariales o profesionales o, en su caso, de los sectores diferenciados de la actividad, distinguiendo dos supuestos:
 - a) Si se trata de «sujetos pasivos que se hubieran acogido al régimen de deducciones anteriores al comienzo de dichas actividades», dicho porcentaje provisional será «el determinado por la Administración de acuerdo con lo establecido en el artículo 111, apartado cinco de esta Ley». Esta prescripción legal ha de entenderse referida a aquellos supuestos en que el sujeto pasivo ha optado por la aplicación del procedimiento especial contemplado en el artículo 111, cinco de la ley.
 - b) Sin embargo, «en los casos en que no hubiera sido de aplicación el régimen de deducciones anteriores al comienzo de las actividades empresariales o profesionales o de los sectores diferenciados, el porcentaje provisional del año natural en que se inicien tales actividades se fijará de forma análoga a la establecida en el artículo 111 de esta Ley». Pues bien, en este apartado habrá que incluir aquellos supuestos en que el sujeto pasivo opte por el procedimiento general de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las actividades a que se refiere el artículo 111, uno de la Ley 37/1992.

Artículo 113.

Este precepto establecía, hasta la entrada en vigor de la Ley 13/1996, una regularización especial complementaria de las deducciones efectuadas por las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las actividades empresariales o profesionales con ocasión de la adquisición de bienes de inversión que fueran edificaciones. De esta manera, dichas deducciones relativas, como queda dicho, exclusivamente a cuotas soportadas por la adquisición de edificaciones, eran objeto de una doble regularización:

- La contemplada en el artículo 112, prevista con carácter general para todas las deducciones de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las actividades y que se practica al finalizar el cuarto año de ejercicio de la actividad, teniendo en cuenta los datos correspondientes a la misma durante dicho período.

- La complementaria regulada en el artículo 113, que se practica «cuando resulte procedente según lo establecido en el artículo 107 de esta Ley» en cada uno de los cinco años siguientes a la finalización del período de cuatro años a que se refiere el guión anterior.

La Exposición de Motivos de la Ley 37/1992 señalaba lo siguiente en relación con esta materia:

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

Así, en la nueva normativa, sólo se precisa realizar una única regularización para las existencias y bienes de inversión que no sean inmuebles, completándose con otra regularización para estos últimos bienes cuando, desde su efectiva utilización, no hayan transcurrido diez años...» (el subrayado es nuestro).

Por lo tanto, la intención del legislador en 1992, así manifestada, era la de establecer una regularización complementaria para los bienes inmuebles. Sin embargo, la redacción del artículo 113 no se correspondía con este propósito, ya que limitaba la regularización complementaria a «las edificaciones», expresión que, como se sabe, tiene un contenido preciso a efectos del IVA, perfectamente delimitado en el artículo 6.º de la Ley 37/1992, no incluyéndose en dicho contenido los terrenos. Pues bien, lo que ha hecho la Ley 13/1996 ha sido adaptar la regulación contenida en el artículo 113 a la intención manifestada en su día por el legislador y que fue llevada a efecto sólo parcialmente por la Ley 37/1992 en su redacción original. De esta forma, se incluyen en el ámbito de la regularización, no sólo las edificaciones sino también los terrenos y ello porque estos últimos tienen la consideración de bienes inmuebles (art. 334 del CC).

Por otra parte, parece razonable, a la vista del mecanismo general de regularización de deducciones por bienes de inversión, pensar que la regularización complementaria debe aplicarse a terrenos y edificaciones, dado que la norma del artículo 107, tres, que prevé un plazo especial de regularización de deducciones por bienes de inversión de nueve años, se refiere tanto a edificaciones como a terrenos. Lo único criticable, a nuestro juicio, es que el legislador debería haber modificado el epígrafe del precepto, de forma que en vez de «regularización complementaria de las cuotas soportadas...» debería decir, como ocurre en el epígrafe del artículo 112, «regularización complementaria de las deducciones de las cuotas soportadas...». En cualquier caso, es ésta una cuestión menor.

Artículo 114.

Este precepto regula la rectificación de deducciones y está estrechamente relacionado con los artículos 80 (modificación de la base imponible) y 89 (rectificación de las cuotas impositivas repercutidas) y ello porque la modificación de la base imponible del impuesto correspondiente a una ope-

ración por las causas del artículo 80 determina la rectificación de la repercusión (art. 89, uno), lo que obliga al sujeto pasivo que efectuó dicha repercusión, como hemos visto, a emitir una factura rectificativa y practicar la correspondiente rectificación de las anotaciones registrales. A su vez, esta rectificación de la repercusión, al alza o a la baja, determina para el destinatario de la correspondiente operación una variación en el importe del impuesto soportado, lo que a su vez puede traducirse, cuando dicho destinatario es empresario o profesional, en una variación del importe de las deducciones practicadas, que puede suponer un incremento de las mismas (en caso de rectificación de la repercusión al alza) o una reducción de su importe (si la rectificación de las cuotas repercutidas se da a la baja).

A) Causas de la rectificación.

El legislador ha modificado esta materia, lo que venía exigido por la nueva redacción del artículo 89 y por el deseo de introducir mayor sistematización y coherencia en la regulación de la misma. De esta forma, la rectificación de deducciones puede deberse a dos tipos de causas:

- Incorrecta fijación del importe de la deducción por el sujeto pasivo que la practicó, sin que se haya producido circunstancia alguna que afecte al normal desarrollo de la operación por la que se soportaron las cuotas deducibles y habiéndose efectuado correctamente la repercusión por el sujeto pasivo que realizó la entrega del bien o prestación del servicio. Así, por ejemplo, cuando el sujeto pasivo fija erróneamente el porcentaje de deducción a efectos de la prorrata. En este apartado habrá que entender incluidos los supuestos de rectificación de deducciones a que se refiere el artículo 111, cinco, 2.º, párrafo segundo, esto es, aquellos en que, por no cumplirse los requisitos que condicionan el procedimiento especial de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad contemplado en el apartado cinco del artículo 111, viene obligado el sujeto pasivo a rectificar las deducciones que hubiese efectuado.
- Rectificación previa de la repercusión, por alguna de las causas siguientes:
 - a) Incorrecta fijación de las cuotas repercutidas por el proveedor de los bienes o prestador de los servicios, que da lugar a la rectificación de dicha repercusión, sin que se haya producido circunstancia alguna que afecte al normal desarrollo de la operación. Así, por ejemplo, cuando el sujeto pasivo que repercute aplica un tipo impositivo o una exención improcedente.
 - b) Circunstancias que afectan a la operación por la que se soportaron las cuotas cuya deducción se rectifica. En estos casos, a diferencia de los contemplados en el guión anterior, la repercusión practicada fue correcta en el momento en que se realizó, pero con posterioridad se produce o sobreviene alguna de las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la misma (art. 80), lo que se traduce en la correspondiente rectificación de la repercusión realizada.

B) Carácter de la rectificación.

En este punto, el legislador ha mantenido la situación existente hasta ahora: la rectificación de deducciones que implica un aumento de las mismas es facultativa para el sujeto pasivo que efectuó dicha deducción; por el contrario, la rectificación de deducciones que supone una reducción de su importe es obligatoria. Ello es lógico: en el primer supuesto, la rectificación se traduce en una menor tributación para el sujeto pasivo que tiene derecho a ella, se inscribe dentro del ámbito de sus intereses económicos y no afecta para nada a la integridad de los recursos que corresponden a la Hacienda Pública conforme a la ley (integridad que, en su caso, se garantiza a través de la rectificación al alza de la repercusión, cuando ésta es procedente). En el segundo caso, por el contrario, es el interés de la Hacienda Pública el que se vería perjudicado de no procederse a la rectificación de la deducción y por ello el legislador impone ésta con carácter obligatorio. En este sentido, hay que citar aquí la norma contenida en el artículo 95, tres de la Ley 37/1992, según la cual «en ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ...».

C) Plazo y efectos de la rectificación.

La normativa introducida por la Ley 13/1996 regula esta materia de forma mucho más detallada que la legislación anterior, si bien la nueva regulación se refiere únicamente al supuesto en que la rectificación de deducciones trae causa de la previa rectificación de la repercusión practicada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89 de la ley.

C.1) Rectificación de deducciones originada por la rectificación de las cuotas repercutidas.

Éste es, como queda dicho, el único supuesto que regula expresamente la ley e implica necesariamente la expedición de un documento rectificativo por el sujeto pasivo y su remisión al destinatario de la operación. El apartado dos del artículo 114 distingue, a este respecto, dos supuestos:

C.1.a) Que la rectificación de las deducciones suponga un incremento de las mismas: ello implica una previa rectificación al alza de las cuotas repercutidas, que puede deberse, bien a un error cometido en la repercusión por el proveedor de los bienes o prestador de los servicios o bien a que la base imponible del impuesto se ha modificado por las causas contempladas en el artículo 80: porque se ha alterado al alza el precio de la operación (80, dos), se ha rectificado al alza la base imponible previamente modificada en los casos de sobreseimiento del expediente de la suspensión de pagos o pérdida de eficacia de la declaración de quiebra (80, tres), o bien porque el importe definitivo de la contraprestación de la operación es superior al que se fijó inicialmente de forma provisional (80, cuatro).

Por lo que se refiere a los plazos para efectuar la rectificación, en el primer caso la rectificación se puede efectuar en la declaración-liquidación del período impositivo en que el sujeto pasivo reciba la factura rectificativa, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, pero siempre antes de que venza cualquiera de los siguientes plazos:

- Un año contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa. Dado que el sujeto pasivo que rectifica tiene un plazo de treinta días, a partir de la fecha de expedición, para remitir la factura rectificativa (art. 6.º del R.D. 2402/1985, *in fine*), el plazo real puede ser inferior al año.
- Cinco años desde el devengo de la operación.

En los demás supuestos (esto es, en aquellos en que ha existido una previa modificación de la base imponible del impuesto correspondiente a la operación), el plazo es de cinco años contados desde que se ha producido la circunstancia que justifica la modificación de la base imponible.

Finalmente, en cuanto a los efectos de la rectificación, aun cuando la ley no lo dice expresamente, el importe de las cuotas rectificadas se sumará al de las cuotas soportadas en la declaración-liquidación del período en que se efectúe la rectificación de las deducciones.

C.1.b) Que la rectificación de las deducciones suponga una minoración de las mismas: ello implica una previa rectificación a la baja de las cuotas repercutidas, que puede deberse a las siguientes causas:

- Error en la repercusión practicada por el proveedor de los bienes o prestador de los servicios: en este caso, el sujeto pasivo que efectuó la repercusión puede iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos o devolver él mismo la cuota improcedentemente repercutida (art. 89, cinco). En cuanto al primer supuesto, hay que señalar que el artículo 9.º, apartado 2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria dispone, en su último párrafo, lo siguiente:

«No obstante, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando ésta se haya efectuado mediante factura o documento equivalente y dichas personas o entidades no hayan deducido el importe de aquellas cuotas en una declaración-liquidación posterior ni hayan obtenido su devolución ...» (el subrayado es nuestro).

Podría pensarse que en estos casos, en los que el destinatario de la operación sí se ha practicado la deducción (precisamente, es eso lo que obliga a su rectificación) no se puede iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos por el sujeto pasivo que efectuó la repercusión. Sin embargo, esta interpretación no sería coherente con el artículo 89, cinco, a) de la ley y restringiría enormemente la virtualidad del procedimiento de devolución de ingresos indebidos en relación con el IVA. Por ello, parece que lo más razonable en estos supuestos es entender que la modificación de las deducciones a la baja viene impuesta no sólo por el artículo 114 de la ley sino también por el artículo 94, tres de la misma (precepto según el cual «en ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda») y que, a efectos del artículo 9.º 2 del R.D. 1163/1990, el destinatario de la operación «no ha deducido» el importe de las cuotas que le fueron repercutidas en exceso, lo que permitirá la aplicación del procedimiento regulado en esta última norma. En tal supuesto, el adquirente de los bienes o servicios tendrá derecho a que se le abonen intereses de demora [art. 2.º 2 b) del R.D. 1163/1990].

De forma paralela a lo que ocurre en el supuesto de rectificación de cuotas impositivas repercutidas (art. 89, cinco, segundo párrafo), la ley distingue según que la actuación del sujeto pasivo repercutido pueda justificarse en un error fundado de derecho o no. En el primer caso, es decir, cuando existe buena fe por su parte, se permite la rectificación sin coste, debiendo practicarse ésta en la declaración-liquidación en que se reciba la factura rectificativa (art. 114, dos, 2.º, segundo párrafo); en el segundo, se procederá en la forma prevista en el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, presentándose la declaración-liquidación rectificativa correspondiente (art. 114, dos, 2.º, primer párrafo).

- Rectificación a la baja de la repercusión por las causas contempladas en el artículo 80 de la ley.

En estos casos, como se señaló anteriormente, el sujeto pasivo que efectúa la repercusión no podrá iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, ya que el ingreso que se efectuó en su momento, derivado de la repercusión realizada, era conforme a Derecho, por lo que deberá reintegrar al repercutido «el importe de las cuotas repercutidas en exceso» [art. 89, cinco, b)]. En estos supuestos, se permite al repercutido rectificar las deducciones sin coste para él (art. 114, dos, 2.º, segundo párrafo), debiendo efectuarse la rectificación en la declaración-liquidación en que se reciba el documento rectificativo.

Simplemente recordar que en los supuestos de quiebra o suspensión de pagos, esta rectificación de las deducciones determina el nacimiento del correspondiente crédito de la Hacienda Pública, como señalamos en los comentarios al artículo 80, tres de la ley.

Artículo 116, dos.

Este precepto regula las devoluciones a exportadores en régimen comercial, estableciendo un procedimiento ventajoso para éstos que les permite obtener la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación, sin necesidad de esperar al término de cada año natural, que es la regla general establecida en el artículo 115 de la Ley 37/1992. Todo ello con la finalidad de mejorar la capacidad financiera de los exportadores.

Sin entrar en el análisis detenido de este régimen de devoluciones, sí hay que señalar que el derecho a solicitar la devolución corresponde a los sujetos pasivos que realicen las operaciones a que se refiere el párrafo primero del artículo 116, dos (exportaciones, operaciones asimiladas exentas; entregas intracomunitarias exentas, prestaciones de servicios incluidas en la base imponible de las importaciones y, por tanto, exentas y ventas a distancia no sujetas al IVA español a las que se refiere el art. 68, cuatro), siempre que tales operaciones se hayan realizado por importe superior a veinte millones de pesetas, durante los períodos que en el precepto se indican. Pues bien, el párrafo segundo del artículo 116, dos, en su redacción anterior a la Ley 13/1996, señalaba que para el cómputo del importe de las operaciones citadas durante el período se tendrían en cuenta «los pagos anticipados determinantes del devengo del impuesto», aun cuando la entrega o servicio correspondiente no se materializara hasta un período posterior.

Precisamente, esta expresión «determinantes del devengo del impuesto» es lo que la Ley 13/1996 ha suprimido. Ello se justifica porque los pagos anticipados no determinan el devengo del impuesto en el caso de las entregas intracomunitarias de bienes exentas de acuerdo con el artículo 25 de la Ley 37/1992 (art. 75, dos, párrafo segundo de la ley citada), siendo así que no resulta justificado que los pagos anticipados tengan un tratamiento en el caso de las operaciones exentas en virtud del artículo 25 de la ley distinto del que les corresponde cuando se trata de las demás operaciones mencionadas en el párrafo primero del artículo 116, dos.

Finalmente, hay que señalar que a la luz de la nueva regulación habrá que entender derogada la mención «determinantes del devengo del Impuesto» contenida en el párrafo segundo del artículo 30.1 del Reglamento del IVA.

Artículo 123, cinco.

Este precepto enumera una serie de operaciones que quedan excluidas del régimen simplificado, incluyendo entre ellas, según la redacción anterior a la Ley 13/1996, «las entregas de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales», de forma que, por una parte, las cuotas soportadas en la adquisición de tales bienes serán deducibles en los términos previstos por la ley y, por otra, las cuotas devengadas con ocasión de las entregas que de los bienes citados efectúe el sujeto pasivo deberán ingresarse con separación de las correspondientes a los módulos. La modificación

introducida por la Ley 13/1996 consiste en que se ha suprimido la expresión «bienes inmuebles», quedando la exclusión del régimen simplificado limitada, en materia de inmuebles, a las entregas de edificios y a las de «instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos», a que se refiere el artículo 6.º, apartado dos, letras a) y b) de la Ley 37/1992.

Con ello, el legislador ha querido dar mayor claridad y precisión al ámbito de la exclusión, ya que el concepto de «bien inmueble» no aparece definido en la normativa del impuesto, a diferencia del concepto de edificación, cuyo alcance se precisa en el mencionado artículo 6.º de la Ley del IVA. No obstante, no hay que olvidar que la ley utiliza en algunos supuestos la expresión «bienes inmuebles»: así, por ejemplo, en el artículo 81, dos que, al referirse al régimen de «estimación objetiva para la determinación de la base imponible», señala que «en ningún caso, este régimen se aplicará a las entregas de bienes inmuebles ...».

Por último, resulta criticable, a nuestro entender, que el legislador no haya aprovechado esta oportunidad para modificar la confusa expresión «entregas ...de activos inmateriales». En efecto, la entrega de bienes, a efectos del IVA, presupone la existencia de un bien corporal que constituye el objeto de la misma (art. 8.º, uno de la Ley 37/1992) por lo que resulta muy forzado hablar de «entregas de activos inmateriales» a efectos de este tributo. Por ello, habrá que interpretar la palabra «entrega» en el sentido de «transmisión», de manera que, por ejemplo, la transmisión de un derecho de traspaso deberá considerarse excluida del régimen simplificado como «entrega de activo inmaterial» y ello aun cuando, de acuerdo con el artículo 11, dos, 7.º de la Ley 37/1992, tal operación tiene la consideración de prestación de servicios y no de entrega a efectos del IVA.

Artículo 135.

La Ley 13/1996 ha incorporado un nuevo apartado tres a este precepto en el que se señala que el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección no puede aplicarse a las entregas intracomunitarias exentas de medios de transporte nuevos y ello por necesidades de adecuación a la normativa comunitaria y, en particular, a la exigencia contenida en el artículo 1.º 3, C, a) de la Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, reguladora de este régimen especial. Por lo tanto, hay que entender que la exclusión del régimen especial no se refiere a todas las entregas que de los bienes indicados se efectúen, sino sólo a determinadas entregas que tienen por objeto tales bienes.

En este sentido, hay que señalar que la definición de «medio de transporte nuevo» contenida en el artículo 13 de la ley es válida, como el propio precepto indica, «a estos efectos», es decir, a efectos de operaciones intracomunitarias. Nada obsta, sin embargo, para que un medio de transporte que reúna los requisitos del artículo 13 de la Ley 37/1992 pueda ser considerado como bien usado a efectos del artículo 136.1.º de la misma norma. En definitiva, podrá aplicarse a la entrega de tales medios de transporte el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y obje-

tos de colección siempre que concurren los demás requisitos exigidos por la ley para ello y siempre que no se trate de una entrega intracomunitaria exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno, dos y tres de la Ley 37/1992.

La razón de esta normativa comunitaria es clara: en el régimen transitorio, y de acuerdo con las prescripciones de la Directiva 91/680/CE, las entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos deben tributar siempre en destino, aun cuando el adquirente de los mismos sea un consumidor final, previsión comunitaria incorporada a nuestro ordenamiento interno por el artículo 13 de la Ley 37/1992. Sin embargo, las entregas intracomunitarias de bienes a los que se aplica el régimen de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección tributan en origen, de manera que las adquisiciones intracomunitarias de tales bienes efectuadas en destino no están sujetas al tributo [en nuestro ordenamiento interno, arts. 25, uno y 13.1.ª b) de la Ley 37/1992]. Por lo tanto, este régimen especial no puede aplicarse a las entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos (que siempre tributarán en el Estado miembro de destino), sin perjuicio de que en los demás casos (así, por ejemplo, entregas internas) pueda aplicarse a las entregas de tales bienes el régimen especial cuando concurren los requisitos exigidos para ello.

Artículo 137.

Este precepto regula la base imponible del IVA correspondiente a las entregas de bienes a las que se aplica el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Como es sabido, lo más característico de este régimen especial es precisamente el modo de determinación de la base imponible del impuesto, que no va a estar constituido por «el importe total de la contraprestación» correspondiente a la entrega de tales bienes (regla general contenida en el art. 78, uno de la Ley 37/1992), sino por el margen de beneficio aplicado por el sujeto pasivo revendedor, excluido el IVA correspondiente a dicho margen. A estos efectos, el margen de beneficio está constituido por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de cada bien, y todo ello con el objetivo fundamental de garantizar la neutralidad del impuesto y evitar efectos de sobreimposición.

Las novedades introducidas por el legislador en esta materia son dos: por una parte, la supresión del margen de beneficio mínimo, que venía fijándose en un 20 por 100 del precio de venta del bien, salvo en el caso de vehículos automóviles de turismo, en cuyo caso el porcentaje aplicable era del 10 por 100 y, por otro lado, la posibilidad de determinar la base imponible del impuesto mediante el margen de beneficio global. En cuanto a lo primero, y aun cuando la normativa comunitaria permite el establecimiento de márgenes mínimos fijados «a la luz de los márgenes de beneficio normales aplicados por los agentes económicos en el sector de que se trate», y «al objeto de luchar contra el fraude» (art. 3.º de la Directiva 94/5/CE) el legislador ha preferido suprimirlos, con lo cual se ha evitado la tosquedad inherente a cualquier procedimiento forfe-

tario y el perjuicio, señalado por la doctrina, «para aquellos sujetos pasivos cuya actividad globalmente considerada, si bien opera con márgenes superiores al mínimo, consigue dicho margen compensando operaciones con un margen elevado con otras con un margen inferior al mínimo» (2). No hay que ocultar, sin embargo, que la supresión del margen mínimo supone un mayor desafío para la Administración tributaria en su función de lucha contra el fraude.

En cualquier caso, la posibilidad de determinar la base imponible del impuesto mediante el margen de beneficio global, regulado en el nuevo apartado dos del artículo 137, constituye la novedad más significativa aportada por la Ley 13/1996 en relación con este régimen especial. Por ello, nos vamos a centrar en este punto y a él vamos a dedicar las consideraciones que siguen.

La Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, que regula este régimen especial en el ámbito comunitario, contempla dos posibilidades en cuanto a la determinación de la base imponible del impuesto correspondiente a las entregas de este tipo de bienes, cuando resulta de aplicación el mencionado régimen especial:

- O bien se determina el margen de beneficio de forma individualizada para cada bien, teniendo en cuenta el precio de venta y el precio de compra del bien en cuestión (art. 26 bis, B, 3 de la Sexta Directiva).
- O bien se permite determinar la base imponible de forma global para cada período de liquidación (art. 26 bis, B, 10 de la Sexta Directiva). Esta posibilidad se reconoce «con el fin de simplificar la percepción del impuesto», y siempre «para determinadas operaciones o para determinadas categorías de sujetos pasivos». En estos casos, la base imponible del impuesto correspondiente a las entregas de bienes a las que se aplica este método del margen global «estará constituida por el margen global obtenido por el sujeto pasivo revendedor, menos la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a este mismo margen». Finalmente, la Directiva aclara que «los Estados miembros adoptarán las medidas oportunas para evitar que los sujetos pasivos interesados disfruten de ventajas injustificadas o sufran perjuicios injustificados» y que la introducción del régimen del margen global tiene carácter optativo para los Estados miembros: «los Estados miembros podrán establecer ...».

Pues bien, como acabamos de indicar, la mayor novedad introducida por la Ley 13/1996 en la nueva redacción del artículo 137 de la Ley del IVA es, precisamente, la regulación de la modalidad de determinación de la base imponible del impuesto correspondiente a las entregas de bienes a

(2) Carmen ALEZA ENCISO, *El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección*, monografía publicada por CISS, imprescindible para alcanzar un conocimiento en profundidad de este régimen especial.

que se aplica el régimen especial mediante el «margen de beneficio global, para cada período de liquidación, aplicado por el sujeto pasivo, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen» (art. 137, dos, primer párrafo de la Ley 37/1992 en su nueva redacción). Este nuevo método de determinación de la base imponible presenta las características que se describen a continuación.

A) Ámbito de aplicación (art. 137, dos, regla 1.ª).

Esta materia aparece regulada en la regla 1.ª de las seis que contiene el artículo 137, dos en su nueva redacción. Como hemos señalado con anterioridad, a la luz de la normativa comunitaria, contenida en el artículo 26 bis, B, 10 de la Sexta Directiva, no cabe establecer la modalidad del margen global de forma general, sino tan sólo «para determinadas operaciones o para determinadas categorías de sujetos pasivos revendedores». De acuerdo con esta previsión comunitaria, el artículo 137 establece que la modalidad del margen de beneficio global sólo podrá aplicarse para ciertos bienes, en concreto: sellos, efectos timbrados, billetes y monedas, de interés filatélico o numismático; discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen y libros, revistas y otras publicaciones.

En todos los casos, se trata de bienes respecto de los cuales la determinación del margen de beneficio operación por operación puede suponer una gran dificultad práctica, ya que ello exigiría comparar el precio de compra de cada bien y su correspondiente precio de venta, siendo así que estos bienes con frecuencia se adquieren como partes de lotes o colecciones por las que se paga un precio único y posteriormente pueden venderse de forma individualizada o por grupos junto con bienes procedentes de otros lotes. Dificultad que se agrava por el hecho de que se trata frecuentemente de bienes de reducido valor unitario y de sectores en los que se suele realizar un elevado número de operaciones de precio igualmente reducido. En definitiva, en estos supuestos existe una imposibilidad práctica de gestionar o tratar de forma individualizada cada bien concreto, por lo que puede resultar conveniente e incluso imprescindible recurrir al método de determinación del margen global.

El legislador, consciente de que los problemas cuya solución se pretende con la modalidad del margen global no sólo se producen respecto de los bienes expresamente citados en el precepto, ha establecido la posibilidad de que la Administración tributaria, previa solicitud del interesado, autorice la aplicación de dicha modalidad respecto de bienes distintos de los que se mencionan en el artículo 137, «fijando las condiciones de la autorización y pudiendo revocarla cuando no se den las circunstancias que la motivaron». Aun cuando en la redacción literal del precepto no aparece ningún criterio al que deba ajustarse la actuación de la Administración a la hora de decidir sobre la concesión o no de la autorización en cada supuesto concreto, es lo cierto que ese criterio existe y está contenido en la Sexta Directiva que, como hemos señalado, establece como finalidad que justifica la aplicación del método del margen global, la de «simplificar la percepción del impuesto».

De esta forma, el solicitante deberá justificar ante la Administración las dificultades que la modalidad de determinación del margen operación por operación le plantea, dada la índole de su actividad. En definitiva, lo que se quiere resaltar es que el método del margen global y el de cálculo del margen por cada operación no aparecen como opciones para el sujeto pasivo, cuando se trata de bienes distintos de los expresamente mencionados en la regla 1.ª del artículo 137, dos, sino que este último método será de aplicación prioritaria y sólo cuando dicha aplicación plantee dificultades prácticas o de gestión procederá la modalidad del margen.

No obstante, en el caso de los bienes expresamente mencionados (sellos, discos, libros ...) la cuestión se plantea en otros términos. Aquí no existe discrecionalidad de la Administración ni margen de actuación para ésta. En estos casos, no se exige una solicitud por parte del sujeto pasivo y una posterior autorización de la Administración, sino simplemente, y como veremos a continuación, el ejercicio de una opción por parte del sujeto pasivo, de forma que, realizada ésta en la forma prevista reglamentariamente, podrá el sujeto pasivo aplicar la modalidad del margen global, sin necesidad de justificar o probar ante la Administración las dificultades que el cálculo del margen operación por operación le puede plantear.

Esta limitación del ámbito de aplicación del método del margen global obliga a matizar la previsión contenida en el párrafo segundo del artículo 137, dos de la ley, según la cual «el margen de beneficio global será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las entregas de bienes efectuadas en cada período de liquidación». En efecto, es posible que un sujeto pasivo revendedor comercialice bienes a los que se aplique la modalidad del margen global (bien por tratarse de los bienes expresamente mencionados en la regla 1.ª del art. 137, dos o bien por tratarse de bienes diferentes respecto de los que se ha obtenido la correspondiente autorización) y otros a los que se aplique el régimen de determinación del margen operación por operación.

Por ello, hay que entender que la expresión «todas las entregas de bienes» no se refiere a todas las entregas efectuadas por el revendedor, de los bienes a los que se aplica el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, sino a todas las entregas de los bienes a que se refiere la regla 1.ª del artículo 137, dos, como expresamente señala la regla 2.ª, *in fine*, de dicho precepto, según la cual «el sujeto pasivo revendedor que hubiera ejercitado la opción deberá determinar con arreglo a dicha modalidad la base imponible correspondiente a todas las entregas que de los referidos bienes realice ...», es decir, todas las entregas de los bienes a que se refiere la opción, pero no necesariamente todas las entregas de bienes a que se aplique el régimen especial.

Finalmente, hay que resaltar que todo lo que se ha dicho hasta ahora se refiere, exclusivamente, al ámbito objetivo de aplicación del régimen del margen global. En cuanto al ámbito subjetivo, el artículo 137, dos nada dice y ello implica que dicho ámbito coincide con el ámbito subjetivo de este régimen especial, constituido por los sujetos pasivos revendedores, en los términos contemplados en el artículo 136.5.º de la Ley 37/1992.

B) Opción (art. 137, dos, regla 2.ª).

El artículo 137, dos señala, ya en su primer párrafo, el carácter optativo para el sujeto pasivo que en nuestro ordenamiento interno presenta el régimen del margen global, disponiendo que «los sujetos pasivos revendedores podrán optar por determinar la base imponible mediante el margen de beneficio global...». La regla 2.ª del precepto remite al correspondiente desarrollo reglamentario la concreción de los términos en que se ejercitará dicha opción, señalando que ésta «surtirá efectos hasta su renuncia y, como mínimo, hasta la finalización del año natural siguiente».

Esta última previsión legal no aclara si por «año natural siguiente» debe entenderse el que sigue a aquel en que se ejercita la opción o el que sigue a aquel en que se inicia la aplicación del régimen de margen global, lo que puede tener importancia si en el Reglamento del Impuesto se prevé, como plazo para el ejercicio de la opción, el mes de noviembre o el de diciembre del año anterior a aquel en que la opción deba surtir efectos, lo cual no sería de extrañar a la vista de los plazos generales fijados por el reglamento para el ejercicio de otras opciones (art. 28.2 del Reglamento del Impuesto). Convendría, en su caso, que el propio reglamento aclarara esta cuestión.

La regla 2.ª del artículo 137, dos de la ley señala, como un efecto o consecuencia del ejercicio de la opción por el método del margen global, la imposibilidad de aplicar el régimen general del impuesto a las entregas de los bienes a los que se refiere dicha opción, en los siguientes términos: «El sujeto pasivo revendedor que hubiera ejercitado la opción deberá determinar con arreglo a dicha modalidad la base imponible correspondiente a todas las entregas que de los referidos bienes realice durante el período de aplicación de la misma, sin que quepa aplicar a las citadas entregas el régimen general del impuesto». Ello incide en la interpretación que debe realizarse del párrafo segundo del artículo 120, cuatro de la Ley 37/1992, que señala que «el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará salvo renuncia de los sujetos pasivos, que podrá efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración». A partir de 1 de enero de 1997, habrá que entender que dicha renuncia y la consiguiente aplicación del régimen general no podrá practicarse respecto de las entregas de bienes incluidos en el régimen del margen global.

En este mismo sentido deberá interpretarse, a partir de dicha fecha, el último párrafo del artículo 33.2 del Reglamento del Impuesto, si bien sería conveniente, en aras de una mayor seguridad jurídica, que expresamente se consignase en dicho precepto reglamentario la imposibilidad de aplicar el régimen general a las entregas de los bienes incluidos en la modalidad del margen global.

C) Funcionamiento del régimen.

Probablemente, fue la dificultad que planteaba el diseño de un modelo de funcionamiento en la práctica del régimen del margen global y, en particular, el problema de la compensación de los saldos negativos que pudieran producirse en algunos períodos de liquidación lo que determinó la no introducción de este régimen en el momento en que se realizó la incorporación a nuestro ordenamiento interno de las previsiones contenidas en la Directiva 94/5/CE del Consejo, incorporación que se llevó a cabo por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre. Para analizar esta cuestión, abordaremos los diversos puntos a que se refiere la ley y expondremos un ejemplo práctico para que pueda comprenderse con mayor facilidad.

C.1) Determinación del margen global.

El margen global, para cada período de liquidación, «será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las entregas de bienes» a que se aplica este régimen (art. 137, dos, segundo párrafo). Nótese que la expresión utilizada por el legislador no es muy correcta, ya que no debe hablarse, parece, de «precio de venta y precio de compra de una entrega de bienes», sino más bien de «precio de venta y precio de compra del bien (o de los bienes) cuya entrega se efectúa».

En cualquier caso, el mecanismo de determinación de dichos precios de venta y de compra no supone novedad alguna, ya que en ambos casos se aplican las normas vigentes para la modalidad de determinación del margen de beneficio operación por operación, que no ha experimentado modificación alguna en la nueva redacción del artículo 137, salvo por lo que se refiere a la supresión del margen de beneficio mínimo, como vimos con anterioridad.

C.2) Compensación de márgenes negativos (art. 137, dos, regla 3.ª).

En el caso de que en un período de liquidación el margen de beneficio global sea negativo (por ser el importe de las compras superior al de las ventas efectuadas), se prevé que la base imponible del período será cero y que el importe de dicho margen se añadirá al de las compras del período siguiente. El legislador español permite, así, la compensación, aunque el margen negativo se haya producido en el último período de liquidación del año (en cuyo caso su importe se sumaría al de las compras realizadas en el primer período de liquidación del año siguiente), a diferencia de lo que ocurre en la legislación de otros Estados miembros, que sólo admiten la compensación de márgenes negativos dentro del año en que se producen, sin permitir su traslación de un ejercicio a otro.

Ahora bien, lo que no se permite en ningún caso, ni al término de cada período de liquidación ni al finalizar el año de que se trate, es que el sujeto pasivo revendedor solicite de la Hacienda Pública la devolución de los márgenes negativos, lo cual es lógico, ya que dichos márgenes no responden, o lo hacen sólo en una pequeña parte, a cuotas de IVA soportado y sí al importe de la contraprestación pagada por el revendedor por la adquisición de los bienes a que se aplica el método del margen global. En este sentido, en las declaraciones en acta correspondientes a la Directiva 94/5/CE se señala expresamente que «el Consejo y la Comisión convienen en que cuando la base imponible de las entregas de bienes sujetos al régimen especial de imposición del margen se determine para cada período fiscal, la globalización no podrá dar lugar a ningún derecho de reembolso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al período de que se trate».

C.3) Tratamiento de las entregas de bienes exentas en virtud de los artículos 21, 22, 23 y 24 de la Ley 37/1992 (art. 137, dos, regla 5.^a).

Los preceptos citados regulan las exenciones en las exportaciones de bienes (art. 21), en las operaciones asimiladas a las exportaciones (art. 22), las relativas a las zonas o áreas exentas (art. 23) y las referidas a los regímenes aduaneros y fiscales (art. 24). Pues bien, dado que estas entregas están exentas del impuesto, los bienes a los que se refieren no deben tomarse en cuenta a efectos del cálculo del margen global correspondiente al período de liquidación en que dicha venta se efectúa. Y, de la misma forma, su precio de compra, que ha sido tenido en cuenta al determinar el margen global del período de liquidación en que dicha compra se ha efectuado, debe ser objeto de una regularización.

A estos efectos, la ley prevé un doble ajuste:

- Por un lado, el precio de venta del bien que es objeto de la entrega exenta no se computa entre las ventas del período.
- Por otro, el precio de compra de los bienes (cuyo importe se computó entre las compras del período de liquidación en que se efectuó la adquisición de dichos bienes), deberá ser objeto de una regularización, por lo que dicho precio de compra (o el valor de mercado de los bienes en el momento de su adquisición, cuando dicho precio de compra no fuese conocido) se restará del importe de las compras del período de liquidación en que se efectuó la entrega exenta.

Para finalizar, hay que aclarar que la regla 5.^a del artículo 137, dos no prevé el tratamiento a que nos venimos refiriendo para los supuestos de entregas intracomunitarias de bienes exentas en virtud del artículo 25 de la ley. Ello se debe a que la exención contemplada en el precepto citado no

es aplicable «a las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección regulado en el capítulo IV del Título IX de esta Ley» (art. 25, uno, último párrafo). Y ello porque la tributación de las entregas intracomunitarias de bienes acogidos a este régimen especial se produce en origen y no en destino, lo que constituye una excepción a la regla general prevista en el régimen transitorio para los intercambios entre empresarios.

C.4) Regularización a final de año (art. 137, dos, reglas 4.^a y 6.^a).

Esta regularización anual exige calcular el valor de las existencias finales, el de las existencias iniciales y la diferencia entre ambos valores, añadiendo dicha diferencia, si es positiva, al importe de las ventas del último período, y si es negativa, al importe de las compras de dicho período. Con ello se pretende que la tributación dentro de cada ejercicio anual responda al valor añadido por el revendedor a lo largo de dicho período temporal, evitando que la realización continuada de compras durante un largo tiempo determine una ausencia de tributación durante el mismo y una concentración de dicha tributación en ejercicios posteriores en los que se incrementen las ventas efectuadas.

A efectos de esta regularización, la ley prevé la elaboración por el sujeto pasivo de un inventario de existencias a la fecha del inicio y del cese en la aplicación de la modalidad del margen global, «consignando el precio de compra de los bienes o, en su defecto, el valor del bien en la fecha de su adquisición».

Este sistema de regularizaciones anuales y elaboración de inventarios responde al loable intento de que la tributación del sujeto pasivo revendedor que opta por el régimen del margen global responda con la mayor exactitud posible al verdadero valor añadido por dicho revendedor durante el ejercicio, de acuerdo con el mandato comunitario, contenido en el último párrafo del artículo 26 bis, B, 10, según el cual, en la aplicación del margen global «los Estados miembros adoptarán las medidas oportunas para evitar que los sujetos pasivos interesados disfruten de ventajas injustificadas o sufran perjuicios injustificados». No obstante, cabe preguntarse si los requisitos exigidos para articular este plausible propósito no han llevado al legislador a establecer un sistema de difícil aplicación en la práctica. Así, por ejemplo, en el inventario a que hemos hecho referencia se prevé que habrá de consignarse «el precio de compra de los bienes o, en su defecto, el valor del bien en la fecha de su adquisición», siendo así que la causa fundamental que justifica la existencia del régimen es precisamente la imposibilidad de individualizar el precio de compra y el de venta de los bienes en cuestión.

A continuación, exponemos un *ejemplo* que permitirá apreciar de forma gráfica el funcionamiento del método del margen global.

4

Ejemplo:

COMPRAS			VENTAS		
AÑO 1997					
P. liq. 1	A = 20	20	-	0	
P. liq. 2	B = 40 C = 50	90	-	0	
P. liq. 3	D = 60 E = 70	130	B = 50		50
P. liq. 4	F = 100 G = 35	135	A = 40	E = 80	120
TOTAL		375			170
AÑO 1998					
P. liq. 1	H = 50	50	-	0	
P. liq. 2	-	0	-	0	
P. liq. 3	I = 100	100	-	0	
P. liq. 4	-	0	I = 200		200
TOTAL		150			200
AÑO 1999					
P. liq. 1	-	0	C = 70	F = 120	190
P. liq. 2	-	0	D = 60		60
P. liq. 3	-	0	G = 35		35
P. liq. 4	-	0	H = 60		60
TOTAL		0			345

Como se observa, en el ejemplo se analiza el funcionamiento del método a través de tres ejercicios (1997, 1998 y 1999), siendo *A, B, C, D, ...* los bienes adquiridos y vendidos por el sujeto pasivo revendedor a los que se aplica la modalidad del margen global. A continuación, analizamos dos alternativas de aplicación de la globalización: en la primera, se permite la compensación de pérdidas, pero no se prevé la regularización anual; la segunda es la establecida por la Ley 13/1996: compensación de pérdidas y regularización anual.

.../...

.../...

1. Margen de beneficio global con compensación de pérdidas y sin regularización anual.

	MARGEN BENEFICIO GLOBAL (1)	IVA (10%) (2)	VALOR AÑADIDO REAL
1997			
1	0 – 20 – 0 = -20	0	0
2	0 – 90 – 20 = -110	0	0
3	50 – 130 – 110 = -190	0	10
4	120 – 135 – 190 = -205	0	30
TOTAL		0	40
1998			
1	0 – 50 – 205 = -255	0	0
2	0 – 0 – 255 = -255	0	0
3	0 – 100 – 255 = -355	0	0
4	200 – 0 – 355 = -155	0	100
TOTAL		0	100
1999			
1	190 – 0 – 155 = 35	3'5	40
2	60 – 0 – 0 = 60	6	0
3	35 – 0 – 0 = 35	3'5	0
4	60 – 0 – 0 = 60	6	10
TOTAL		19	50

(1) El margen de beneficio global se determina, para cada período de liquidación, restando del importe de las ventas del período, el de las compras del mismo período y el del saldo negativo del período anterior, cuando exista. Así, por ejemplo, en el primer período el cálculo es el siguiente:

$$MB\ global = 0 - 20 - 0$$

es decir,

$$Ventas (0) - Compras (20) - Saldo\ negativo\ del\ período\ anterior (0)$$

(2) Para simplificar el ejemplo, suponemos que el tipo impositivo del impuesto es del 10 por 100. Con la misma finalidad, tomamos como base imponible en cada período el margen de beneficio global del mismo, sin realizar el ajuste necesario para excluir de dicho margen el IVA correspondiente. Así, por ejemplo, la base imponible del período 2 del año 1999 no es 60 (margen de beneficio global), sino $60 \times 100/110 = 54'54$, de forma que la base imponible sería 54'54 y la cuota del impuesto sería $60 - 54'54 = 5'46$.

.../...

.../...

El análisis del cuadro que antecede nos muestra las consecuencias de la no aplicación de un sistema de regularización anual. En efecto, el hecho de que las compras se concentren en los dos primeros años del ejercicio de la actividad (1997 y 1998) y que las ventas tengan lugar fundamentalmente en el último ejercicio, determina una ausencia de tributación en los dos primeros años y lleva a que la imposición tenga lugar íntegramente en el último año.

Sin embargo, en los dos primeros años el sujeto pasivo revendedor ha generado un valor añadido: el que corresponde a los bienes A, B, E e I, vendidos en esos ejercicios por encima de su precio de coste. Si se hubiera utilizado el sistema del margen operación por operación, tales valores añadidos habrían tributado en el período en que se realizaron dichas ventas, o sea, en el período 3 del año 1997 (en que se produce un valor añadido por importe de 10, y por tanto, una tributación, de haberse utilizado el sistema del margen operación por operación, de 1); en el período 4 del mismo año (valor añadido = 30; IVA = 3) y en el período 4 del año 1998 (valor añadido = 100; IVA = 10). La ausencia de un mecanismo de regularización anual lleva a que la tributación correspondiente al valor añadido incorporado por el sujeto pasivo revendedor en relación con la venta de tales bienes tribute en el tercer año.

Igualmente, este sistema podría traducirse en un notable perjuicio para la Hacienda Pública en el caso de que al término de 1998, el sujeto pasivo decidiese no tributar por el régimen del margen global en 1999. En este caso, los valores añadidos generados durante 1997 y 1998, correspondientes a los bienes A, B, E e I quedarían definitivamente desprovistos de tributación.

2. Margen de beneficio global con compensación de pérdidas y con regularización anual.

	MARGEN BENEFICIO GLOBAL	IVA (10%)	VALOR AÑADIDO REAL
1997			
1	$0 - 20 - 0 = -20$	0	0
2	$0 - 90 - 20 = -110$	0	0
3	$50 - 130 - 110 = -190$	0	10
4	$245 (1) + 120 - 135 - 190 - 0 (2) = 40$	4	30
TOTAL		4	40
1998			
1	$0 - 50 - 0 = -50$	0	0
2	$0 - 0 - 50 = -50$	0	0
3	$0 - 100 - 50 = -150$	0	0
4	$295 (3) + 200 - 0 - 150 - 245 (4) = 100$	10	100
TOTAL		10	100

.../...

.../...

	MARGEN BENEFICIO GLOBAL	IVA (10%)	VALOR AÑADIDO REAL
1999			
1	$190 - 0 - 0 = 190$	19	40
2	$60 - 0 - 0 = 60$	6	0
3	$35 - 0 - 0 = 35$	3'5	0
4	$0 (5) + 60 - 0 - 0 - 295 (6) = -235$	0	10
TOTAL		28'5	50

- (1) Existencias finales en 1997.
- (2) Existencias iniciales en 1997.
- (3) Existencias finales en 1998.
- (4) Existencias iniciales en 1998.
- (5) Existencias finales en 1999.
- (6) Existencias iniciales en 1999.

Como se observa, el sistema de regularización anual permite, en el ejemplo propuesto, ajustar la tributación, en los años 1997 y 1998, al valor añadido real generado por el sujeto pasivo durante dichos ejercicios, lo que aproxima este sistema al de cálculo del margen operación por operación. En realidad, podrían haberse previsto regularizaciones con carácter trimestral, pero ello implicaría una enorme complejidad en el funcionamiento de un régimen que se justifica, como hemos señalado, por la necesidad de dar respuesta a empresarios cuya actividad no permite la aplicación del régimen del margen operación por operación.

En cualquier caso, este sistema de regularización anual no está exento de problemas y ello se demuestra en los dos primeros períodos de liquidación del año 1999, en los que la imposición por el IVA no se corresponde con el valor añadido real generado por el sujeto pasivo revendedor en dichos períodos, sin que la regularización anual permita compensar los ingresos realizados. Lo normal es que durante el año 2000 se continúe aplicando el régimen y que se regularice la situación tributaria, compensando el margen negativo de 235, que queda al final de 1999.

Así, por ejemplo, si en el período de liquidación 1 del año 2000 el revendedor adquiere un bien por 20 y lo vende en el mismo período por 300, la situación será la siguiente:

$$\begin{aligned} \text{Ventas} - \text{Compras} - \text{Saldo negativo período anterior} &= \text{MB global} \\ 300 - 20 - 235 &= 45 \end{aligned}$$

.../...

.../...

Ello supone una tributación por IVA en el período de 4'5 (10% del margen de beneficio global del período) y un valor añadido real de 280, con lo cual tendríamos un valor añadido real generado desde 1997 por importe de 470 (40 en 1997, más 100 en 1998, más 50 en 1999, más 280 en el primer período del año 2000) y un IVA pagado a lo largo de esos cuatro años del 10 por 100 (4 en 1997, 10 en 1998, 28'5 en 1999 y 4'5 en el año 2000).

Pero también puede ocurrir que el sujeto pasivo revendedor cese en su actividad o que renuncie a la aplicación del régimen del margen global, en cuyo caso, y dado que no cabe solicitar reembolso alguno en relación con dicho saldo negativo, habrá soportado de forma definitiva una tributación superior a la correspondiente al valor real por él generado.

En conclusión, ninguna de las fórmulas permite una tributación completamente ajustada, en cada ejercicio, al valor añadido real generado por el sujeto pasivo revendedor y ello es inherente al sistema de globalización. Por ello, el legislador ha optado por la que más razonable y perfecta parece (con posibilidad de compensar saldos negativos y regularización anual) que es, además, la que menos problemas plantea desde el punto de vista de los derechos de la Hacienda Pública.

Artículo 161.

Este precepto establece los tipos del recargo de equivalencia, régimen especial del comercio minorista cuya regulación específica se contiene en los artículos 153 a 163 de la Ley 37/1992. La novedad que presenta la Ley 13/1996 consiste en la introducción de un nuevo tipo del recargo de equivalencia del 1'75 por 100, aplicable a las entregas de bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores de Tabaco. Este último tributo se regula en el Capítulo VIII de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y su ámbito objetivo está constituido por las labores del tabaco, es decir, y de acuerdo con el artículo 56 de la norma citada, por los cigarrillos y cigarrillos, cigarrillos, la picadura para liar y los demás tabacos para fumar.

Como es sabido, el régimen especial del recargo de equivalencia tiene carácter obligatorio (art. 120, dos de la Ley 37/1992) y supone liberar a los minoristas personas físicas de gran parte de sus obligaciones formales, ya que «los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial no estarán obligados a efectuar la liquidación ni el pago del Impuesto a la Hacienda Pública en relación con las operaciones comerciales por ellos efectuadas a las que resulte aplicable este régimen especial, ni por las transmisiones de los bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades» (art. 154, dos de la Ley 37/1992), de forma que la exacción del IVA exigible a los comerciantes minoristas se efectúa mediante la repercusión del recargo de equivalencia por sus proveedores, que son los que deberán ingresar el importe de dicha repercusión a la Hacienda Pública.

En síntesis, y sin entrar en explicaciones que no hacen al caso en el contexto del presente artículo, el recargo de equivalencia implica adelantar al momento de la adquisición de los bienes por parte del minorista el impuesto correspondiente al valor añadido incorporado por dicho minorista. Dicho valor añadido se fija forfetariamente en el 12'5 por 100, el 14'29 por 100 y el 25 por 100 del precio de compra de los bienes comercializados por el minorista, según se trate de bienes a cuya entrega sean aplicables los tipos del 4 por 100, del 7 por 100 o del 16 por 100.

Pues bien, la modificación del tipo de recargo de equivalencia correspondiente a las entregas de productos objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco viene dada porque la retribución de los expendedores por sus ventas de labores de tabaco viene fijada por ley y no alcanza en la práctica, en ningún caso, ese 25 por 100 presunto. En concreto, el artículo 8.º, apartado 2 de la Ley 38/1985, de 22 de noviembre, que modifica la regulación del monopolio de tabacos, dispone que «se fija en el 8'5 por 100 sobre el precio de venta al público la retribución de los expendedores por sus ventas de labores de tabaco, cualesquiera que sean el precio o clase de éstas, su origen o el comerciante mayorista que las suministra», señalando a continuación que «no obstante lo establecido en el párrafo anterior, la venta de cigarros, en todo caso, devengará para el expendedor una comisión del 9 por 100».

Ese 8'5 por 100 sobre el precio de venta se corresponde, de acuerdo con los datos del sector, aproximadamente con un 10 por 100 sobre el precio de compra, muy alejado del 25 por 100 fijado forfetariamente a efectos del régimen especial. De ahí que se haya procedido a la reducción del tipo del recargo de equivalencia en relación con este sector.

Disposiciones adicionales y transitorias.

Finalmente, y para completar la enumeración de los preceptos recogidos en la Ley 13/1996 y que afectan al IVA, simplemente mencionar las siguientes disposiciones:

- La disposición adicional decimonovena, que prevé que en el plazo de seis meses, el Gobierno articulará las medidas que permitan a los Agentes de Aduanas recuperar el IVA que hubiesen satisfecho por cuenta de los importadores y no les hubiera sido reembolsado por éstos.
- La disposición adicional vigésima, que prevé la reducción del precio de las autopistas antes del 1 de septiembre de 1997, bien mediante el otorgamiento de subvenciones a las empresas concesionarias o bien mediante la aplicación del tipo impositivo reducido del IVA del 7 por 100 al peaje de las autopistas, «si ello fuera posible, de acuerdo con la normativa comunitaria».

- La disposición transitoria duodécima, que prevé que las exenciones, bonificaciones y tipos impositivos aplicados a las «viviendas de protección oficial» (hay que recordar que el art. 91, dos, 1, 6.º de la Ley 37/1992 prevé la aplicación del tipo del 4% a las entregas de las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública) se aplicarán «también a aquellas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas», siempre que éstas reúnan ciertos requisitos. Esta previsión tiene carácter transitorio hasta que el Gobierno apruebe el régimen relativo a dichas viviendas de protección oficial.

III. CONCLUSIONES

A la vista de lo que antecede, no cabe duda de que las novedades aportadas por la Ley 13/1996 revisten una gran importancia y suponen un significativo hito en el recorrido iniciado por el legislador con la Ley 30/1985, de 2 de agosto, norma que introdujo el IVA en nuestro ordenamiento tributario, convertido a partir de entonces en la figura central de la imposición indirecta española. Ese recorrido ha venido caracterizado por un constante esfuerzo del legislador por mejorar la técnica del tributo, garantizando al mismo tiempo la adecuación de la normativa interna española a las exigencias comunitarias.

Este doble objetivo de armonización y perfeccionamiento técnico es el que subyace en el artículo 10 de la Ley 13/1996. No obstante, habrá que esperar a la aprobación de las normas reglamentarias de desarrollo de la ley, exigidas expresamente en ocasiones por ésta a través de las oportunas remisiones normativas, para que dichos propósitos encuentren su completa plasmación en el contexto de nuestro ordenamiento tributario.

Únicamente nos resta expresar el deseo de que las páginas que anteceden hayan servido para clarificar el sentido de las nuevas normas aplicables en el ámbito del IVA a partir del 1 de enero de 1997 y para hacer comprender que, aunque pueda parecer a primera vista que cada modificación introducida en la ley únicamente supone una mayor complejidad de las normas, una dificultad añadida para alcanzar su comprensión y, en definitiva, un alejamiento de la norma de aquellos a los que va dirigida, dicha complejidad responde en las más de las ocasiones a la intención de dispensar un tratamiento más equitativo y una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, garantizando al mismo tiempo a la Hacienda Pública los recursos necesarios para que el sector público pueda desarrollar las importantes funciones que tiene encomendadas.