

TRABAJO EFECTUADO POR:

**ALFARO GASCÓN ORIVE**

*Inspector de Finanzas del Estado*

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
- II. Ejecuciones de obra.
- III. Ejecuciones de obra intracomunitarias.
- IV. *Transfert.*
- V. Adquisiciones intracomunitarias de bienes.

- VI. Exenciones en exportaciones de viajeros.
- VII. Operaciones asimiladas a exportaciones.
- VIII. Exenciones en las entregas a otros Estados miembros.
- IX. Localización de prestaciones de servicios.
- X. Transportes intracomunitarios.
- XI. Sujetos pasivos.
- XII. Tipos impositivos.

## I. INTRODUCCIÓN

Las modificaciones que se producen en la normativa del impuesto derivan básicamente de la adaptación a las directrices comunitarias fijadas por la Directiva 95/7/CEE, de 10 de abril de 1995, por la que se aprueban nuevas normas de simplificación del impuesto, cuyas disposiciones han debido entrar en vigor en todos los Estados miembros antes del 1 de enero de 1996.

El Decreto-Ley que comentamos no ha recogido otras diversas modificaciones que figuraban en el Proyecto de la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social que acompañaba a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1996, y que, como es sabido, no llegó a aprobarse. Las modificaciones no aprobadas se referían al régimen de bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, a la repercusión y a las deducciones, y al régimen de sanciones.

Por otra parte el Decreto-Ley no recoge ninguna modificación general de los tipos impositivos aplicables, por lo que éstos son los mismos que se venían aplicando en 1995, con alguna peculiaridad que comentaremos posteriormente.

## II. EJECUCIONES DE OBRA

La delimitación de determinadas operaciones como entregas de bienes o prestaciones de servicios tiene trascendencia a efectos de diversos elementos del tributo (devengo, lugar de realización, etcétera), efectuándose tal delimitación en los artículos 8.º a 12 de la Ley 37/1992, del IVA.

El Decreto-Ley ahora comentado modifica el número 1.º del apartado dos del artículo 8.º de la Ley 37/1992 en los siguientes términos:

«Dos. También se considerarán entregas de bienes:

- 1.º Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6.º de esta ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible.»

La redacción transcrita, por una parte, suprime los dos párrafos del número 1.º del citado apartado dos según la redacción de la Ley 37/1992, lo que significa que se suprime del concepto de entregas de bienes las ejecuciones de obra en las que se utilizan los materiales utilizados por el cliente que, a partir de 1996, tendrán la consideración de prestaciones de servicios; por otra parte, se consideran entregas de bienes las ejecuciones de obra que consistan en construcción o rehabilitación de edificaciones, cuando se dé determinado porcentaje de coste de los materiales, consideración que ya se daba con anterioridad.

Veamos diversos ejemplos de lo que la modificación significa.

1.º La empresa constructora COSA encarga a «Estructuras Centrales, SA» la fabricación de las ventanas metálicas de aluminio para un edificio en construcción por las que pagará 5.000.000 de pesetas. Dichas ventanas metálicas se fabrican según las medidas que COSA ha establecido:

- Operación realizada en 1995: se trata de entrega de bienes a tenor del derogado párrafo primero del número 1.º del apartado dos del artículo 8.º, pues la empresa «Estructuras Centrales, SA» aporta la totalidad de los materiales, esto es, el aluminio utilizado en las ventanas.
- Operación realizada en 1996: se trata de prestación de servicios ya que es una ejecución de obra, que no encaja en el punto dos, 1.º, del artículo 8.º, por referirse éste únicamente a edificaciones, y además porque el artículo 11, dos, 6.º establece que «se consideran prestaciones de servicios las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8.º de esta ley».

Decimos que es una ejecución de obra, según el sentido que se tiene de esta figura jurídica en el Derecho Civil, porque se trata de obtener un resultado según el encargo del cliente (COSA). Las ventanas tienen que ser de unas características determinadas. La empresa COSA trata de obtener un resultado previo encargo.

Una vez delimitada la operación como ejecución de obra, a efectos del IVA se trata de prestación de servicios en virtud de los comentados artículos 8.º, dos, 1.º y 11, dos, 6.º.

2.º La empresa «Muebles Clásicos, SA», encarga la fabricación de diversos muebles tallados de unas medidas determinadas al ebanista-tallador Sr. Sánchez. Los herrajes de los citados muebles son proporcionados por «Muebles Clásicos, SA».

En la factura que gira el Sr. Sánchez figura el siguiente detalle:

Valor madera .....	1.750.000 ptas.
Mano de obra .....	8.250.000 ptas.
	<hr/>
TOTAL .....	10.000.000 ptas.

**En 1995.** Se trata de prestación de servicios. El Sr. Sánchez no aporta la totalidad de los materiales utilizados, puesto que los herrajes son aportados por la empresa «Muebles Clásicos, SA». Al no aportar todo el empresario, entra en juego (en 1995) el artículo 8.º, dos, 1.º, párrafo primero, según el cual son entregas «las ejecuciones de obras en las que el empresario (Sr. Sánchez) aporta sólo una parte, siempre que en este último caso su coste exceda del 20 por 100 de la base imponible». Como en el caso práctico el coste de los materiales aportados por el Sr. Sánchez no alcanza el 20 por 100, se trata de prestación de servicios, ya que según el artículo 11, dos, 6.º de la ley, y como hemos visto en el caso anterior, son prestaciones de servicios las ejecuciones de obra que no son entregas de bienes.

**En 1996.** Se trata de prestación de servicios, ya que se trata de ejecución de obra que no es entrega de bienes por no poderse encajar en el artículo 8.º, dos y por tanto se trata de prestación de servicios según el artículo 11, dos, 6.º.

3.º La empresa TENESA remite a la empresa MONASA («Montajes Nacionales, SA») piezas y componentes de aspiradoras de uso doméstico para que por MONASA se efectúe el montaje de las mismas, y, una vez montadas, sean remitidas a TENESA. En el montaje MONASA utiliza tornillos de diversos tipos que no han sido proporcionados por TENESA sino adquiridos a otro fabricante (TISA), para el montaje de las aspiradoras.

**En 1995.** Se trata de entrega de bienes a tenor del artículo 8.º, dos, 1.º, párrafo segundo de la ley. MONASA obtiene un bien mueble corporal (aspirador) construido o ensamblado con los materiales que le ha confiado su cliente (TENESA), aunque el empresario (MONASA) haya utilizado bienes propios (tornillos) en dicho trabajo.

**En 1996.** Se trata de prestación de servicios, por no ser encajable en ninguno de los supuestos del artículo 8.º.

4.º La empresa inmobiliaria IMASA acuerda con la empresa constructora COSA la construcción de un edificio de unas determinadas características por importe de 600 millones de pesetas, de los cuales el coste de los materiales son 420 millones de pesetas, correspondiendo el resto a mano de obra.

**En 1995.** Se trata de una ejecución de obra, en la que el empresario (COSA) aporta la totalidad de los materiales utilizados, considerándose entrega de bienes según el artículo 8.º, dos, 1.º, párrafo primero.

**En 1996.** Se trata de una ejecución de obra que tiene por objeto la construcción de una edificación, en el sentido del artículo 6.º de la ley cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados (en este caso todos), siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible. Como en el supuesto planteado el coste de los materiales excede del 20 por 100, se trata de una entrega de bienes.

### III. EJECUCIONES DE OBRA INTRACOMUNITARIAS

El Decreto-Ley 12/1995 suprime el número 2.º del artículo 9.º, en el que se incluyen determinadas ejecuciones de obra que se consideran asimiladas a entregas de bienes. Ahora se van a considerar localizadas en el Estado miembro donde esté establecido el que presta los servicios en virtud de la regla general de localización de los servicios (art. 69, uno), y siendo sujeto pasivo dicho prestador del servicio.

El empresario francés «F», establecido en París e identificado en Francia a efectos del impuesto, envía de París a Madrid materiales para que por el empresario «E», establecido en Madrid, se efectúe el ensamblaje de unas máquinas, que una vez montadas, son enviadas por «E» a «F», de Madrid a París. Por el trabajo efectuado el empresario español «E» percibe 5.000.000 de pesetas del empresario francés «F». El valor de las máquinas una vez montadas es de 100 millones de pesetas.

Si la operación se efectuase en 1995 se trataría de operación asimilada a entrega de bienes (art. 9.º 2.º) que estaría exenta en virtud de lo establecido en el artículo 25, uno, tributando la operación en Francia por un artículo de la normativa francesa del IVA análogo al artículo 16.1.º de la ley española.

A partir del 1 de enero de 1996 se suprime el apartado 2.º del artículo 9.º, y por tanto ya no es operación asimilada a entrega de bienes y consiguientemente se ha suprimido por el Decreto-Ley 12/1995 la exención del artículo 25, uno, en lo que se refiere a las operaciones del derogado artículo 9.º 2.º.

En 1996, no siendo entrega de bienes, es prestación de servicios que según la regla general de localización de las prestaciones de servicios (art. 69, uno) se entenderán éstos prestados en la sede del que presta el servicio, esto es, en el ejemplo expuesto, en la sede del empresario español, territorio de aplicación del impuesto español, siendo el sujeto pasivo el empresario español prestador del servicio.

Por otra parte, cuando se trate de trabajos sobre bienes muebles corporales, es decir, que ya existe el bien, digamos que el bien ya está construido o montado, la tributación es diferente según tendremos ocasión de estudiar más adelante al abordar el tema de la «*Localización de las prestaciones de servicios*».

#### IV. TRANSFERT

Como es sabido los *transfert* significan movimientos de mercancías o bienes entre los diferentes Estados miembros sin que exista una transmisión de la propiedad. El artículo 9.º 3.º de la Ley del IVA establece en principio la tributación para estas operaciones, considerando que en él se produce una operación asimilada a entrega de bienes cuando éstos salen del territorio español de aplicación del impuesto con destino a otro Estado miembro. No obstante, determinados *transfert* no tributan por estar incluidos en algunas de las letras a) a g) del citado apartado 3.º del artículo 9.º.

El Decreto-Ley 12/1995 modifica las letras d) y e) del citado apartado.

Por lo que se refiere a la letra d), ésta, en 1996, ya no se refiere a los bienes que serían objeto de una ejecución de obra que, en otro Estado miembro, sería entrega de bienes, según criterio análogo al existente en el derogado apartado 2.º del artículo 9.º, sino que continúan siendo los bienes objetos de una ejecución de obra, pero que se calificará como prestación de servicios, que tributará según hemos analizado en las «*Ejecuciones de obra intracomunitarias*». Por otra parte, y según la nueva redacción, para la exclusión de *transfert* tributable, la obra fabricada o montada ha de ser objeto de una entrega exenta con destino a terceros países (art. 21) o con destino a otro país de la CEE (art. 25).

Adviértase que en la normativa derogada, los bienes excluidos de los *transfert* por la letra d) deberían retornar al territorio de aplicación del impuesto por la referencia al apartado 2.º del artículo 9.º, ya que se dice (*in fine*) «con destino al mismo Estado miembro». En la nueva redacción dada por el Decreto-Ley se establece como condición que los bienes fabricados o montados sean objeto de una entrega exenta por el artículo 21 o por el artículo 25.

Veamos la operación completa en la nueva situación:

El empresario español «E» remite desde Barcelona una máquina desmontada a Marsella para que el empresario francés «F» realice el montaje de la misma, y, una vez montada, es vendida por el empresario «E» a una empresa marroquí establecida en Marruecos, siendo trasladada a este país desde Marsella.

Se dan todas las condiciones establecidas en la letra d), y por tanto el *transfert* de la máquina desmontada de Barcelona a Marsella no se considera operación asimilada a entrega de bienes del apartado 3.º del artículo 9.º.

Lo mismo sucedería en el supuesto de que el destino final de la máquina fuese Nápoles al haber sido adquirida por un empresario italiano.

En cuanto al apartado e), éste cambia notablemente, ya que en la redacción derogada únicamente se exigía que se realizasen trabajos, en el Estado miembro de llegada, sobre los bienes objeto de *transfert*, para que éste no se considerase entrega de bienes.

En la nueva normativa se exige que los bienes que han sido objeto de trabajos retornen al empresario sujeto pasivo propietario de los mismos que los envió, y al territorio de aplicación del impuesto.

Entre los citados trabajos, según la redacción del párrafo segundo, se incluyen las reparaciones y las ejecuciones de obras que sean prestaciones de servicios según el artículo 11, acorde este último aspecto con el nuevo tratamiento que hemos visto al analizar el artículo 8.º, dos, 1.º.

Por lo que se refiere a las ejecuciones de obra relativas a bienes que retornaban al territorio español de aplicación del impuesto, la exclusión del concepto de *transfert* tributable se efectuaba en el modificado apartado d) del artículo 9.º 3.º. Ahora, como vemos se incluyen en el párrafo segundo de la letra e).

Por otra parte, los informes periciales sobre los bienes objeto de *transfert* tienen el mismo tratamiento que los trabajos materiales sobre dichos bienes.

## V. ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

El Decreto-Ley 12/1995, suprime el apartado 1.º del artículo 16 de la Ley del IVA que se refiere a determinadas operaciones que en su tributación se asimilan a adquisiciones intracomunitarias de bienes.



El suprimido apartado 1.º consideraba que la recepción, en el territorio de aplicación del impuesto, del resultado de una ejecución de obra que hubiese sido realizada en otro Estado miembro de acuerdo con los criterios definidos en el asimismo derogado apartado 3.º del artículo 9.º, constituía hecho imponible.

Al haberse producido la comentada modificación de dichas ejecuciones de obra, lógicamente se ha debido ajustar este tipo de operaciones contempladas en el artículo 16.1.º a fin de establecer el completo cierre del sistema para todos los países comunitarios.

Supongamos un empresario español establecido en Zaragoza que envía una máquina desmontada para que en Francia, por ejemplo, sea montada por un empresario francés, el cual una vez efectuado el montaje, la remite nuevamente a Zaragoza.

En 1995, la operación se consideraría en España un *transfert* no tributable [art. 9.º d)], que en Francia se consideraría operación asimilada a entrega de bienes (por artículo análogo a nuestro 9.º 2.º), que estaría exenta (por artículo análogo al 25, uno de la ley española), y que en España tributaría por operación asimilada a adquisición intracomunitaria de bienes (art. 16.1.º).

A partir de 1996, como ya se ha comentado con anterioridad, la operación descrita será una prestación de servicios prestada en Francia y que tributará en dicho país.

## VI. EXENCIONES EN EXPORTACIONES DE VIAJEROS

El requisito establecido por la letra a) de la letra A) del apartado 2.º del artículo 21 de la ley, de exigir que el valor unitario de los bienes fuese superior a 15.000 pesetas para que se aplicase la exención, planteaba frecuentes problemas al existir dificultades en la determinación de lo que era «valor unitario».

Piense por ejemplo en un conjunto de diversas prendas de vestir o en objetos que podrían constituir una colección.

Con la modificación establecida por el Decreto-Ley se suprimen aquellas dificultades de interpretación y se aumenta la aplicación de la exención al referirse el límite al importe total de la factura, aunque en ésta se encuentren incluidos diversos bienes que unitariamente no tienen un valor de 15.000 pesetas.

## VII. OPERACIONES ASIMILADAS A EXPORTACIONES

El Decreto-Ley modifica tres normas relativas a determinadas prestaciones de servicios que fueron modificadas en los años 1994 y 1995.

- Servicios sobre bienes muebles corporales.
- Servicios de transporte relacionados con transportes intracomunitarios.
- Servicios accesorios relacionados con los transportes anteriores.

Veamos las diversas modificaciones:

1.º El Decreto-Ley suprime la letra f) del artículo 70, uno, 3.º, artículo que se refiere a las reglas especiales que afectan al lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios.

Dicha letra f) había sido objeto de modificación por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre. Por tanto, en 1995, determinadas ejecuciones de obra que eran prestaciones de servicios, así como otros servicios enumerados en dicha letra, se entendían prestados en el territorio donde materialmente se realizasen. Por ejemplo los servicios de montaje y puesta en marcha de una máquina realizados en Francia, se consideraban en 1995 realizados en Francia y sujetos a la norma francesa (Rs. de la DGT de 29-11-1994).

Por el contrario a partir de 1996 se suprime dicha letra, pasando los servicios que estaban en la misma al nuevo apartado 7.º del artículo 70, uno, como veremos más adelante.

2.º Se suprime el apartado diecisiete del artículo 22, con lo que determinados servicios de transporte accesorios de los intracomunitarios dejarán de estar exentos pasando a estar regulados por las reglas de localización de los transportes intracomunitarios que comentaremos más adelante. Como vemos la exención de estos servicios ha tenido una corta vida ya que la misma fue establecida por la Ley 23/1994, de 6 de julio, que entró en vigor el 8 de julio de 1994.

3.º Se suprime, en el apartado quince del artículo 22 de la ley, la referencia al derogado apartado diecisiete del mismo artículo, consecuencia lógica de la supresión anterior.

## VIII. EXENCIONES EN LAS ENTREGAS A OTROS ESTADOS MIEMBROS

Al haberse suprimido por el Decreto-Ley el apartado 9.º 2.º de la ley, dejando de tributar como operación asimilada a entrega la expedición del resultado de la ejecución de obra, no ha lugar para la aplicación de una exención a un hecho imponible que no existe. Por tanto, se suprime la referencia que existía en el párrafo primero del número uno del artículo 25 de la ley a dicho apartado 2.º del artículo 9.º. La mecánica de tributación de las ejecuciones de obra intracomunitarias ya ha sido abordada en puntos anteriores.

El resto del número uno del artículo 25 no sufre ninguna otra alteración.

## IX. LOCALIZACIÓN DE PRESTACIONES DE SERVICIOS

El Decreto-Ley establece un nuevo número 7.º del apartado uno del artículo 70 relativo a los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes. La regulación de estos servicios, aunque ha sido tratada en puntos anteriores, ha de ser objeto de los siguientes comentarios:

1.º Los trabajos citados se refieren a bienes corporales, esto es, a bienes que ya están contruidos. Por ello no cabe aplicar este número a bienes que están desmontados o sin ensamblar. Al decir la norma legal «bienes corporales» hemos de entender que dichos bienes pueden ser objeto de trabajos, pero para que se puedan realizar los mismos han de existir, han de tener cuerpo, concepto que no se puede aplicar a diversas piezas que, en su momento podrán ser objeto de montaje o ensamblado.

2.º Los citados servicios se consideran realizados en el territorio de aplicación del impuesto español cuando se realicen materialmente en este territorio, con la salvedad que veremos en el comentario 3.º.

Supongamos que una empresa portuguesa remite a Salamanca muebles de madera ya terminados y a falta de barnizado, para que un empresario establecido en Salamanca, efectúe en la ciudad salmantina el barnizado de los muebles, y los muebles posteriormente son reenviados a Portugal.

Los servicios de barnizado tributarán en España según el IVA español, puesto que se han realizado materialmente en este territorio.

3.º Cuando se presten los servicios anteriores y el destinatario de los mismos comunique al prestador un número de identificación a efectos del IVA atribuido por otro Estado miembro, y los bienes sean reexpedidos fuera del territorio español de aplicación del impuesto, tributarán en el Estado miembro que ha atribuido el número de identificación.

Si en el ejemplo visto en el punto 2.º anterior, el empresario portugués (destinatario de los servicios de barnizado) comunica al empresario español (prestador) su número de identificación IVA atribuido en Portugal y los bienes retornan a Portugal, se considerará prestado el servicio en este Estado comunitario con sujeción a la ley portuguesa.

4.º Cuando se trata de medios de transporte matriculados en España, siempre se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto español los servicios de este apartado 7.º, aunque se presten fuera de dicho territorio.

Si un camión matriculado en Burgos en un viaje a través de Francia es objeto de una reparación en París, el servicio se considera realizado en el territorio español de aplicación del impuesto, con arreglo a la ley española. El prestador del servicio, empresario francés establecido en París, no repercutirá la cuota correspondiente a este servicio, aunque el servicio se preste en Francia y el empresario español propietario del medio de transporte le comunique su número de identificación.

Este criterio de seguir la territorialidad del país de matrícula se encuentra asimismo recogido en el párrafo segundo de la letra b) del citado apartado 7.º del artículo 70, uno. Así, se establece, que si a un medio de transporte (camión) se le presta un servicio (reparación), en otro Estado miembro (Lisboa) y se trata de un medio de transporte matriculado en otro Estado miembro (Portugal), aunque el empresario que explota el camión sea un empresario español, que comunica un número de identificación español al prestador del servicio (portugués), el servicio no se considera realizado en el territorio español de aplicación del impuesto, siempre que se acredite la sujeción al impuesto en Portugal. Esta acreditación que suponemos se regulará por vía reglamentaria será semejante a la establecida en el artículo 23.2 del Reglamento del Impuesto.

5.º Aunque a través de los comentarios anteriores puede deducirse la localización de las operaciones inversas, éstas se regulan en la letra b) del apartado 7.º. Así, se establece, que se consideran realizados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios que se presten en otro Estado miembro pero que el destinatario de los servicios comunique al prestador un número de identificación atribuido por la Administración española, y los bienes salgan del Estado miembro donde han sido objeto de reparación. Se trataría de una máquina propiedad de un empresario español que se repara en París, que el empresario español comunica su número al empresario francés prestador del servicio, y una vez reparada la máquina es enviada a Barcelona (el mismo criterio se aplica si la máquina se envía a Italia, por ejemplo). El servicio se localiza en España con sujeción a la ley española.

## X. TRANSPORTES INTRACOMUNITARIOS

El Decreto-Ley introduce un nuevo párrafo en la letra a) del número dos del artículo 72 de la ley relativo a los transportes accesorios de los propiamente intracomunitarios, siguiendo el criterio de localización de estos últimos.

A dichos transportes accesorios ya nos hemos referido con anterioridad al tratar de las exenciones asimiladas a exportaciones, y la supresión de la exención del derogado número diecisiete del artículo 22.

Supongamos que en Burgos se encuentra un centro de consolidación de carga para remitir mercancías semanalmente a Hamburgo a través de un transporte por camión. Según las definiciones que establece el artículo 72, el trayecto del camión que efectúa el viaje semanal es un «transporte intracomunitario». Pues bien, el nuevo párrafo segundo de la letra a) establece que si se efectúa un transporte de Valladolid a Burgos para llevar una mercancía al centro de consolidación para ser posteriormente llevada a Hamburgo, el transporte de Valladolid a Burgos se considera «transporte intracomunitario», aunque el lugar de inicio (Valladolid) y de llegada (Burgos) estén situados en un mismo Estado miembro. Una vez considerado como transporte intracomunitario este transporte interior, seguirá las reglas de localización de los transportes intracomunitarios establecidas en el número uno del propio artículo 72.

## XI. SUJETOS PASIVOS

Por lo que se refiere a los sujetos pasivos en las entregas de bienes y prestaciones de servicios contemplados en el artículo 84 de la ley, dos son las modificaciones introducidas, estando ambas en la letra a') de la letra a) del apartado 2.º del número uno del citado artículo 84.

Por una parte, en las excepciones («distintos de») de la citada letra a'), se dejan de incluir los servicios del apartado 5.º del artículo 70, uno, que sólo justificaba su inclusión una copia literal de lo dispuesto en el artículo 28.8.º de la Directiva 91/600/CEE.

Por otra parte, en las excepciones («distintos de») se incluyen, a partir de 1996, los servicios del apartado 7.º ya comentados anteriormente, con lo que a este tipo de servicios (trabajos sobre bienes muebles corporales, informes periciales sobre dichos bienes, etc.), sí se le aplicará la regla especial de inversión del sujeto pasivo.

## XII. TIPOS IMPOSITIVOS

Tres son los puntos que destacamos en esta materia:

1.º No existe modificación, excepto lo que comentaremos en los puntos siguientes respecto a los tipos impositivos. Es decir, se aplicarán los mismos tipos vigentes en 1995.

Por lo que se refiere a los servicios de transporte aéreo y marítimo de viajeros y sus equipajes, con excepción de los que tengan su origen o destino en las islas Baleares, el tipo aplicable será el general, tal como figura en la disposición transitoria undécima de la ley, modificada para 1995 por el artículo 78, tercero de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

Entendemos que por aplicación de la previsión contenida en el artículo 134.4 de la Constitución, relativo a la prórroga de los Presupuestos Generales del Estado, ésta afecta al citado artículo 78, tercero de la Ley 41/1994 por guardar relación directa con una norma que guarda conexión directa con los ingresos públicos.

2.º El Decreto-Ley añade un segundo párrafo al número tres del artículo 3.º relativo al tipo aplicable a las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, estableciéndose que cuando se efectúen estas importaciones de bienes, que, mientras han estado en los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 23 y 24 de la ley, han sido exclusivamente objeto de servicios exentos, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a los citados servicios si no hubieran estado exentos.

Supongamos que en un depósito aduanero (área exenta del art. 23) se encuentra almacenada madera sometida al régimen de depósito aduanero. Mientras está la citada madera en régimen de depósito aduanero se prestan por una empresa unos servicios que consisten en un tratamiento antiinsectos de la madera. Estos servicios están exentos en virtud del artículo 24, uno, 3.º d) de la ley.

Cuando la madera abandona el citado depósito y régimen, se produce una operación asimilada a importación, que tributa como importación en virtud del artículo 19.5.º aplicándose, sobre la base imponible determinada según el artículo 83, dos, regla 4.ª, el tipo correspondiente al servicio exento. Como el servicio exento de tratamiento de la madera debía haber tributado al tipo general del 16 por 100 si no hubiere estado exento, a la operación asimilada a importación se aplicará dicho 16 por 100.

Lo que puede suceder también, según la nueva redacción, es el tratamiento que se da a aquellos productos que en las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones tributan a tipo reducido o superreducido, y que mientras están en áreas exentas del artículo 23 o sometidas a los

regímenes del artículo 24, se le prestan servicios exentos que tributarían al tipo del 16 por 100 si no estuviesen exentos. En este caso al realizarse la operación asimilada a importación, el tipo aplicable ha de ser el 16 por 100 según se deduce del nuevo segundo párrafo. Pensemos que un producto alimenticio (carne por ejemplo), que encontrándose en un depósito y régimen aduanero se le prestan unos servicios de congelación, que están exentos en virtud del artículo 24, uno, 3.º g), pero que si no estuviesen exentos tributarían al tipo del 16 por 100. Cuando la carne abandone el depósito y régimen aduanero, se produce una operación asimilada a importación (art. 19.5º), que tributa sobre una base que vendrá determinada por la regla 4.ª del artículo 83, dos. En esta regla se establece que la base «será la suma de las contraprestaciones de la última entrega o adquisición intracomunitaria de bienes y de los servicios prestados después de dicha entrega o adquisición, exentos todos ellos del impuesto...». Según esto, habrá que considerar para aplicar el nuevo párrafo del artículo 90, tres, si lo único que se hace respecto al bien mientras está en área exenta o régimen suspensivo es «exclusivamente» un servicio exento, en cuyo caso sí es aplicable dicho nuevo párrafo (al abandonar la carne del depósito aduanero tributaría exclusivamente sobre la contraprestación de los servicios de congelación al 16%), o bien, si en área exenta o régimen suspensivo se han producido «además» del servicio exento otras operaciones, como sería por ejemplo una entrega, que estaría exenta por efectuarse mientras el bien está en área exenta o régimen suspensivo, en cuyo caso ya no sería aplicable el nuevo párrafo del artículo 90, tres.

Al efectuarse la operación asimilada a importación de la carne (art. 19.5.º) se liquidaría la misma sobre una base (art. 83, dos, 4.ª) que comprende la contraprestación de la entrega exenta y además los servicios exentos, pero al tipo aplicable a las importaciones de carne, esto es, al tipo del 7 por 100 considerándose los servicios de congelación que han sido exentos, formando parte de la base de la importación de la carne.

3.º El Decreto-Ley añade un nuevo apartado tres al artículo 91 redactado de la siguiente forma:

«Tres. Lo dispuesto en los apartados uno, 1 y dos, 1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno, 3 de este artículo.»

La modificación introducida significa que a partir de 1 de enero de 1996 tributarán como prestaciones de servicios determinadas ejecuciones de obras que antes tributaban como entregas de bienes, según hemos visto en el apartado «Ejecuciones de obra». Puesto que el número 1 del apartado uno y asimismo el número 1 del apartado dos del artículo 91 se refiere a hechos imponibles que son

entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones, parece lógico que, si como resultado de una ejecución de obra (que es prestación de servicios) se obtiene un bien, que pasa del ejecutor de la obra al destinatario, en la obtención por éste del resultado de la obra, se tribute con el mismo tipo que si fuese una entrega de bienes. Este sistema ya se había establecido con anterioridad para las ejecuciones de obra cuyo resultado era un libro, periódico o revista y que ahora se establece para los bienes que en las entregas tributan al tipo reducido (7%) o superreducido (4%).

Si un médico encarga a una empresa un aparato para diagnosticar enfermedades según unas características determinadas, se realiza por parte de la empresa una ejecución de obra, que según los artículos 8.º y 11 constituye una prestación de servicios, que tributará al tipo del 7 por 100, ya que según el artículo 91, uno, 1 «se aplicará el tipo del 7 por 100 a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

- 6.º Los productos sanitarios... equipos e instrumental... para diagnosticar enfermedades...».

Si la entrega del aparato está sujeta al tipo del 7 por 100, cuando se trata de prestación de servicios (ejecución de obra), asimismo está sujeta a dicho tipo.

Por lo que se refiere a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, quedan excluidas del sistema anterior, porque como ya se ha expuesto al tratar de «*Las ejecuciones de obra*», el nuevo apartado 1.º del artículo 8.º, dos, sí considera como entregas de bienes las construcciones (o rehabilitaciones) de edificaciones cuando el empresario aporte materiales en coste superior al 20 por 100. En este caso dichas operaciones estarán incluidas en el artículo 91, uno, 3, que se refiere a todas las viviendas en general (Tipo del 7%).

Finalmente, adviértase que el tipo superreducido del 4 por 100 (art. 91, dos, 1.6.º) se aplica a las entregas de viviendas protegidas «terminadas».