

TRIBUTACION	EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LAS LEYES 21/1993 Y 22/1993, DE 29 DE DICIEMBRE	N.º 267
-------------	--	---------

TRABAJO EFECTUADO POR:

ALFARO GASCON ORIVE
FRANCISCO PELLIN RIVAS

Inspectores de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Modificaciones de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994.
1. Entrega realizada por el promotor.
 2. Entrega de equivalencia en la transmisión de bienes inmuebles.
 3. Tipo impositivo en las viviendas de protección oficial.
 4. Lugar de realización de la prestación de servicios.
 5. Tipo impositivo de ciclomotores.

...

...

6. Tipo impositivo para restaurantes de tres tenedores.

7. Tipo impositivo en el transporte aéreo y marítimo.

II. Modificaciones de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales.

1. Alteración de precio por resolución judicial o administrativa.

2. Base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto al aduanero.

3. Nuevas consideraciones de sujetos pasivos.

TRIBUTACION	EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LAS LEYES 21/1993 Y 22/1993, DE 29 DE DICIEMBRE	N.º 267
-------------	--	---------

I. MODIFICACIONES DE LA LEY 21/1993, DE 29 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1994

La Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, redacta de nuevo los siguientes preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

PRIMERO. Artículo 20, apartado uno, número 22 tercer párrafo.

«A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute, o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.»

Esta modificación supone una sustancial mejora en la redacción del artículo 20, apartado uno, número 22 tercer párrafo, sin variar su contenido.

Será primera entrega de una edificación cuando se den los siguientes requisitos:

- a) Que la entrega sea realizada por el promotor.
- b) Que se produzca la entrega, una vez terminada la construcción o rehabilitación del edificio.
- c) Que no haya sido utilizado el inmueble de forma ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares derechos reales de goce o disfrute, o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, *salvo* que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Podemos sacar además las siguientes consecuencias del concepto de primera entrega:

- 1.º La primera entrega estará siempre sujeta cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido desde la terminación de la obra, si no se han producido las utilizaciones mencionadas.
- 2.º Las entregas de edificaciones cuya construcción o rehabilitación no esté terminada estarán sujetas y no exentas.
- 3.º Si se realiza una primera entrega y posteriormente se resuelven las operaciones, la siguiente entrega seguirá siendo la primera ya que no se computarán los períodos de utilización a los efectos previstos en el párrafo comentado.

SEGUNDO. Artículo 20, apartado dos.

Se añade el siguiente párrafo:

«Los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial de recargo de equivalencia no podrán renunciar a las exenciones mencionadas en este apartado en las operaciones que tengan por objeto bienes inmuebles afectos a la actividad sujeta a dicho régimen.»

Con ello se evita que los sujetos pasivos, a quienes se aplica el régimen especial del recargo de equivalencia, al transmitir bienes inmuebles afectos a la actividad a la que sea aplicable dicho régimen especial, puedan renunciar a la exención según lo establecido en el ar-

título 20, apartado dos, y no ingresar el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido sobre los adquirentes de dichos bienes inmuebles, por no estar obligados a efectuar la liquidación ni el pago del impuesto a la Hacienda Pública.

Al perder dichos sujetos pasivos la opción a la renuncia de la exención, la operación tributará por el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas al tipo impositivo del 6 por 100, suponiendo para el adquirente un mayor coste recuperable por la vía de las amortizaciones.

Y también surgirá la posibilidad de la aplicación de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos.

El legislador para obtener parecidos efectos a la imposibilidad de renuncia de la exención podría haber optado por excluir del régimen del recargo de equivalencia, la transmisión de bienes inmuebles afectos a la actividad a la que sea aplicable dicho régimen especial, con lo que dicho sujeto estaría obligado a liquidar y pagar el impuesto devengado por dichas operaciones.

TERCERO. Artículo 91.2.1.11.

«Las viviendas calificadas administrativamente como protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por los promotores de las mismas.»

Por lo tanto, a partir del 1 de enero de 1994, las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de promoción pública, que anteriormente venían tributando al tipo del 6 por 100, tributarán al tipo impositivo del 3 por 100 cuando las entregas se efectúen por los promotores de la misma.

CUARTO. Artículo 70, uno, 5.º c) «Los servicios de publicidad».

El artículo 70 de la Ley 37/1992 hace referencia «al lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas Especiales». El punto 1.5.º c) de dicho artículo tenía anteriormente la siguiente redacción:

«c) Los servicios prestados en virtud de contratos de publicidad, creación publicitaria, difusión publicitaria y patrocinio publicitario.»

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de los servicios de promoción.

Se modifica la redacción del artículo 70, uno, 5.º c), sin modificar su contenido, ya que los servicios de publicidad son aquellos que constituyen el objeto de los contratos de publicidad, de creación publicitaria, difusión publicitaria o patrocinio publicitario definidos en la actual Ley de Publicidad. Se incluyen, pues, los servicios prestados por agencias de publicidad, así como por los medios publicitarios, siendo los servicios de promoción los no comprendidos en los anteriores, aunque pueden ser complementarios o accesorios de los mismos.

QUINTO. Se adiciona un número 8.º al artículo 91, uno, 1.

«8.º Los vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea inferior a 50 c.c. y cumplan la definición jurídica de ciclomotor.»

Los citados vehículos a partir del 1 de enero de 1994 tributarán al tipo impositivo reducido del 6 por 100, anteriormente lo hacían al 15 por 100.

Esto se complementa con la modificación introducida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994, en el artículo 65, uno, a) 4.º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales -Impuesto sobre determinados medios de transporte-, quedando no sujetos los vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o inferior a 50 c.c., antes era igual o inferior a 125 c.c., con lo que queda más restringido este supuesto de no sujeción.

SEXTO. Artículo 91, uno, 2.2.º.

«Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas o bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.»

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

«a) Los servicios prestados por hoteles de cinco estrellas.

- b) Los servicios prestados por restaurantes de cuatro o cinco tenedores.
- c) Los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otras análogas.»

Por lo tanto, a partir del 1 de enero de 1994, los servicios prestados por restaurantes de tres tenedores tributarán al tipo del 6 por 100, anteriormente lo hacían al 15 por 100.

SEPTIMO. Disposición transitoria undécima, párrafo primero:

«Durante el año 1994 tributarán al tipo impositivo del 15 por 100 los servicios de transporte aéreo y marítimo de viajeros y sus equipajes.»

Por lo tanto, habrá que esperar que una futura Ley de Presupuestos Generales del Estado, y siempre antes del 31 de diciembre de 1996, determine la fecha de comienzo de la aplicación del tipo impositivo del 6 por 100 a los servicios aludidos, según lo dispuesto en la disposición transitoria undécima, párrafo segundo.

II. MODIFICACIONES DE LA LEY 22/1993, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES

Esta ley introduce algunas modificaciones del impuesto, referentes a los siguientes puntos:

PRIMERO. Artículo 80, apartado dos.

«Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

La base imponible también se modificará en la cuantía correspondiente cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, medie una declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos y lo autorice la Administración Tributaria previa solicitud del interesado. En los supuestos de suspensión de pagos, los efectos de esta modificación se trasladarán al último período impositivo del año natural en que se hubiese producido la correspondiente autorización de la Administración.

No procederá la modificación de la base imponible a que se refiere el párrafo anterior en relación con los créditos que disfruten de garantía real o estén afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca y con los créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco, de esta ley.

En los casos contemplados en el segundo párrafo de este apartado, y sin perjuicio de lo dispuesto en él, cuando el mencionado destinatario de las operaciones sujetas no tuviese derecho a la deducción total o parcial del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.»

Hasta el 31 de diciembre de 1993, cuando el destinatario de una operación sujeta al impuesto no satisfacía el importe de la misma, el sujeto pasivo debía ingresar el importe correspondiente de la cuota, aunque ésta no hubiese sido abonada al sujeto pasivo pudiendo, únicamente, según disponía el artículo 80 de la ley, modificarse la base, al quedar sin efecto la operación, en virtud de resolución judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio.

Ahora, la Ley 22/1993 trata de remediar en parte esta situación, introduciendo una novedad en el número dos del artículo 80 de la ley, pudiendo modificarse la base imponible cuando el destinatario no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que con posterioridad al devengo medie una declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos y lo autorice la Administración Tributaria previa solicitud del interesado. Vemos, por tanto que se tienen que dar los siguientes requisitos:

- Declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos.
- Solicitud del interesado a la Administración Tributaria.
- Autorización de ésta.

Esta dulcificación de las situaciones que pudieran resultar injustas para los sujetos pasivos, se produce a través de modificaciones de las bases imponibles, al estar este mecanismo, como se ha dicho en el artículo 80 de la ley, que, como sabemos, se refiere a «modificación de la base imponible».

Por otra parte, indica la nueva ley 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.

Supongamos el sujeto pasivo A, que efectúa el 15 de enero de 1994 una entrega de bienes al empresario B. El devengo se produce el citado día 15 de enero. El empresario B no efectúa el pago. El sujeto pasivo A, ha de incluir la citada operación en la declaración correspondiente al mes de enero de 1994 (supongamos que presenta declaraciones mensualmente) e ingresar, en su caso, la cuota correspondiente a la citada operación. El 20 de junio de 1994, el empresario B es declarado judicialmente en suspensión de pagos.

El 1 de julio el sujeto pasivo A presenta su solicitud ante la Administración Tributaria, la cual le autoriza la modificación de la base.

La modificación produciría efectos en la declaración del mes de diciembre de 1994, mediante la correspondiente minoración de la base.

La novedad introducida de modificación de la base no opera en relación con créditos que disfruten de garantía real o estén afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca y con los créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, cinco, de la ley.

Por otra parte, se establece en la modificación legal que en estos supuestos de impago por quiebra o suspensión de pagos, cuando el destinatario de las operaciones sujetas no tuviera derecho a la deducción total o parcial del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.

Siguiendo con el ejemplo anterior, supongamos que el empresario B que está declarado en suspensión de pagos sea un centro hospitalario, que, por efectuar operaciones exentas, no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Este empresario B será deudor, frente a la Hacienda Pública, por el importe de la cuota, además de ser deudor respecto al empresario A que le prestó el servicio por el importe de la operación y de la cuota.

Finalmente en el número dos del artículo 4 de la citada Ley 22/1993 se establece a modo de disposición transitoria lo siguiente:

«Dos. La modificación de la base imponible prevista en el párrafo segundo y siguientes del apartado dos del artículo 80 de la vigente Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en la redacción dada por el apartado primero de este artículo, sólo será aplicable a las operaciones respecto de las cuales no se haya hecho efectivo el pago del impuesto repercutido y cuyo devengo se haya producido a partir de la entrada en vigor de esta ley.»

SEGUNDO. Artículo 83, dos, Regla 3.^a.

«3.^a La base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero será la siguiente:

- a) Para los bienes procedentes de otro Estado miembro o de terceros países, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del artículo 82 o del apartado uno de este artículo o, en su caso, la que corresponda a la última entrega realizada en dicho depósito.
- b) Para los bienes procedentes del interior del país, la que corresponda a la última entrega de dichos bienes exenta del impuesto.
- c) Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras.
- d) En todos los casos, deberá comprender el importe de las contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del impuesto prestados después de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes.
- e) En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto de los aduaneros, sea por importación de bienes o por operación asimilada a la importación de bienes, se integrará en la base imponible del impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen.»

Se ha añadido en esta Regla 3.^a, relativa a la determinación de la base de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero, un nuevo apartado e).

Este régimen de depósito viene establecido en la disposición adicional cuarta de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, y se aplica a productos objeto de los impuestos especiales (alcoholes y bebidas alcohólicas, cerveza, tabaco y productos petrolíferos).

La modificación establece que en los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero por importaciones de bienes o por operación asimilada a importación, se integrará en la base imponible el impuesto especial (no «del» impuesto especial como figura en el BOE de 30-12-1993) exigible por el abandono de dicho régimen.

Supongamos que la refinería de la empresa petrolífera X tiene la consideración de depósito distinto del aduanero, a efectos de la disposición adicional cuarta de la Ley 38/1992. En el mes de enero de 1994, se efectúa una importación de 50.000 Tms. de crudos de petróleo procedentes de Arabia.

Dichos crudos son sometidos a refino y transformados en diversos productos petrolíferos (gasolinas, gasóleos, etc.). Pues bien, cuando estos productos salen de la refinería, por ejemplo en el mes de marzo de 1994, se produce, en virtud del artículo 77, uno, párrafo segundo, el devengo de la importación de los crudos, que hasta ese momento han gozado de la exención de la importación establecida en el artículo 65 de la ley.

Y es en esta liquidación de la importación de los crudos donde han de tenerse en cuenta los distintos impuestos especiales que gravan los productos resultantes. Así, si en el ejemplo, en el mes de marzo salen 1.000.000 de litros de gasolinas sin plomo y 15.000 Tms. de fuelóleos, en la base imponible de la importación de los crudos se han de incluir 50.500.000 pesetas de los impuestos especiales correspondientes a las gasolinas sin plomo y 30.045.000 pesetas correspondientes a los fuelóleos, asimismo de los impuestos especiales, además de los otros sumandos correspondientes de la Regla 3.^a entre los cuales, de acuerdo con el apartado a) de la misma, figura fundamentalmente el Valor en Aduana de los crudos importados.

TERCERO. Artículo 84, uno.

«Artículo 84. Sujetos pasivos.

Uno. Serán sujetos pasivos del impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, salvo lo dispuesto en el número siguiente.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los supuestos que se indican a continuación:

- a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, lo dispuesto en la letra a) no se aplicará en los siguientes casos:

- a') Cuando el destinatario no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto y se le presten servicios distintos de los comprendidos en los artículos 70, apartado uno, número 5.º, 72, 73 y 74 de esta ley.
- b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco, de esta ley.
- b) Cuando se trate de entregas a fabricantes de objetos de metales preciosos de materiales de oro fino, de ley superior a 995 milésimas, o a oro aleado, de ley superior a 750 milésimas, en las formas indicadas en el artículo 21, letras a) y b), de la Ley 17/1985, de 1 de julio, de regulación de la fabricación, tráfico y comercialización de objetos elaborados con metales preciosos.»

Introduce la Ley 22/1992 una novedad en los sujetos pasivos al considerar un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, mediante la nueva letra b) del apartado 2.º del artículo 84, uno, de la ley.

Se refiere la novedad a los fabricantes de metales preciosos y de determinados tipos de oro, que se convierten, en sus adquisiciones, en sujetos pasivos del impuesto.

La Ley 17/1985, de 1 de julio, de regulación de la fabricación, tráfico y comercialización de objetos elaborados con metales preciosos (BOE de 3-7-1985), en los apartados a) y b) de su artículo segundo (no en el 21, que no existe, siendo por tanto un error en el BOE de 30-12-1993), se refiere a determinadas materias primas, que quedan excluidas del ámbito de dicha Ley de metales preciosos.

Pues bien, cuando estos bienes de metales preciosos y oro sean transmitidos en alguna de las formas indicadas en los apartados a) o b) del artículo 2.º de la Ley del 85, el adquirente será el sujeto pasivo, el cual deberá incluir estas adquisiciones en su Impuesto sobre el Valor Añadido devengado del período.

Respecto al empresario vendedor, que, en principio y en otras operaciones, digamos normales, es el sujeto pasivo, puesto que es el que realiza la entrega, y como tal lo configura el artículo 84, uno, 1.º, en las comentadas ventas de oro y otros objetos a fabricantes, deja de ser sujeto pasivo de esa operación, ya que es sujeto pasivo el que realiza la entrega «salvo lo dispuesto en el número siguiente», y el número siguiente es el 2.º, dentro del cual figura la nueva letra b). Por tanto la regla general del número 1.º deja de aplicarse por entrar en juego el número 2.º.

Pensamos que con esta inversión del sujeto pasivo, los empresarios vendedores en dichas operaciones verán disminuidas o incluso anuladas sus cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas, con lo que no recuperarán cuotas del impuesto de sus adquirentes, teniendo que acudir al sistema de devoluciones para recuperar sus créditos de impuesto.

Por otra parte, los que resultan ser sujetos pasivos en virtud del nuevo precepto, si se cumplen los requisitos previstos para la deducción de las cuotas, podrán deducir las mismas que han sido devengadas por ellos.

En lo que se refiere a las obligaciones formales, los fabricantes (sujetos pasivos) deben emitir un documento equivalente a la factura, según establece el artículo 8 bis del Real Decreto 2402/1985, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura. En dicho documento se

harán constar, al menos, los datos exigidos en el artículo 3.º de dicho Real Decreto, coincidiendo los datos de emisor y destinatario. Este documento se unirá al justificante contable de la operación (factura del vendedor), debiendo conservarse durante el período de prescripción del impuesto.

Respecto a las obligaciones formales de anotación en los libros Registros de facturas emitidas y recibidas ha de seguirse el mismo régimen que se sigue en las demás operaciones en las que no existe inversión del sujeto pasivo.