

TRIBUTACION

**PRINCIPALES MODIFICACIONES
CONTENIDAS EN LA NUEVA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

N.º 235

Trabajo efectuado por:

ENRIQUE WUCHERPFENNIG GAMINDE

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La creación del Mercado interior.
 - 1. Ambito territorial
 - 2. Hecho imponible del impuesto.
 - 3. Exenciones.
 - 4. Lugar de realización del hecho imponible.
 - 5. Devengo del impuesto.
 - 6. Base imponible.
 - 7. Sujetos pasivos.

...

...

8. Tipo impositivo.
9. Deducciones.
10. Devoluciones.
11. Regímenes especiales.
12. Obligaciones de los sujetos pasivos.

III. Modificaciones para perfeccionar la normativa anterior.

1. Sujeción al impuesto.
2. Exenciones.
3. Sujetos pasivos.
4. Deducciones.
5. Regímenes especiales.

TRIBUTACION	PRINCIPALES MODIFICACIONES CONTENIDAS EN LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	N.º 235
--------------------	--	----------------

I. INTRODUCCION

Antes de entrar en nuestro análisis, hemos de señalar que la normativa que vamos a analizar es la contenida en el texto del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado, con competencia legislativa plena, por la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso de los Diputados, el día 1 de diciembre de 1992 (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, serie A n.º 108).

Debido a la adhesión de España a las Comunidades Europeas, se produjo la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulado esencialmente por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre.

Como se desprende de la Memoria y Exposición de Motivos de la nueva ley, las principales razones para la modificación de la normativa vigente reguladora del impuesto han sido dos: La creación del Mercado interior en el ámbito comunitario, que implica la supresión de las fronteras fiscales y exige una nueva y específica regulación de las operaciones realizadas en el ámbito de las Comunidades Europeas y la necesidad, debido a la experiencia acumulada durante los siete años de vigencia del Impuesto sobre el Valor Añadido, de simplificar y perfeccionar su legislación.

II. LA CREACION DEL MERCADO INTERIOR

El artículo 13 del Acta Unica introdujo el artículo 8 A) en el Tratado de la CEE, según el cual «la Comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el Mercado interior, en el período que terminará el 31 de diciembre de 1992».

Como consecuencia de ello, se ha aprobado la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, que modifica la Sexta Directiva del Consejo (77/388/CEE). El establecimiento del Mercado interior, a partir de 1 de enero de 1993, supone la supresión definitiva de las fronteras fiscales entre los Estados miembros, de tal forma que se van a considerar las operaciones intracomunitarias como las realizadas en el interior de cada Estado miembro y refiriendo el hecho imponible importación, exclusivamente a los intercambios comerciales con terceros países; ello significa la aplicación del principio de tributación en origen, de tal forma que las cuotas soportadas en origen en las adquisiciones de

bienes y servicios efectuadas en cualquier Estado miembro, van a poder ser deducidas por el adquirente en el país de destino, lo que trae como consecuencia la necesidad de establecer una cuenta de compensación «clearing» entre los Estados miembros. Los problemas estructurales para establecer este sistema y el hecho de no haberse alcanzado una plena armonización en materia de tipos impositivos ha determinado que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sólo se alcance el pleno funcionamiento del Mercado interior, tras una fase inicial de cuatro años que comienza el día 1 de enero de 1993, definida como régimen transitorio.

En el régimen transitorio, recogido en el nuevo Título XVI bis de la Sexta Directiva, se reconoce la supresión de fronteras fiscales, si bien se establece el principio de tributación en destino.

La regulación del régimen transitorio se fundamenta en los siguientes puntos:

1.º Con el fin de aplicar el principio de tributación en destino, se crea un hecho imponible nuevo, adquisición intracomunitaria de bienes, desapareciendo las importaciones entre Estados miembros. Es decir, en el ámbito intracomunitario el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación queda sustituido por el Impuesto sobre el Valor Añadido a la adquisición.

2.º Se delimitan específicamente las exenciones de las entregas intracomunitarias de bienes, expedidos o transportados a los demás Estados miembros, con el fin de evitar supuestos de doble tributación o, en su caso, de no imposición.

Las entregas intracomunitarias de bienes estarán exentas del impuesto cuando se remitan de un Estado miembro a otro, con destino al adquirente, siempre que éste sea sujeto pasivo del impuesto actuando en su condición de tal o persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, y siempre que el transmitente sea sujeto pasivo actuando en su condición de tal. En definitiva, como regla general, la entrega en origen estará exenta siempre que dé lugar a una adquisición intracomunitaria sujeta.

3.º Se establecen nuevas obligaciones formales con el fin de hacer un seguimiento del tráfico intracomunitario de mercancías, debido a la supresión de los controles fronterizos.

Así, los empresarios que realicen operaciones intracomunitarias deberán tener un número específico de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que deberán suministrar a los vendedores a efectos de la exención de la entrega en origen; deberán presentar declaraciones periódicas consignando separadamente las operaciones intracomunitarias de las demás y declaraciones anuales con el resumen de las ventas y compras a otros empresarios de la Comunidad. Asimismo, con el fin de facilitar el seguimiento de ciertas operaciones, tales como ejecuciones de obra, se prevén determinadas obligaciones de contabilización.

4.º Junto al régimen general de las entregas y adquisiciones intracomunitarias se establecen diferentes regímenes particulares o especiales que, en cierto modo, constituyen un anticipo del régimen definitivo:

a) Régimen de ventas a distancia o por correspondencia. En virtud de dicho régimen, tributarán en origen las adquisiciones efectuadas por determinadas personas (agricultores, sujetos pasivos que sólo realicen operaciones exentas, personas jurídicas que no actúen como sujetos pasivos y personas físicas que no tengan la condición de empresarios o profesionales) siempre que el volumen de ventas del empresario vendedor no exceda, por año natural, en el caso de España, de 35.000 ECUS (4.549.300 ptas.).

b) Régimen opcional de no sujeción en las adquisiciones intracomunitarias y consiguiente tributación en origen. Son beneficiarios de dicho régimen los agricultores, sujetos pasivos que sólo realicen operaciones exentas y personas jurídicas que no actúen como sujetos pasivos. Para la aplicación de dicho régimen es necesario que el volumen total de las compras en los Estados miembros no sobrepase determinados límites; en el caso de España, 10.000 ECUS (1.299.800 ptas.).

c) Régimen de medios de transporte nuevos. Su adquisición tributa siempre en destino, aunque dichos medios de transporte se vendan por particulares.

d) El que podría denominarse como régimen de viajeros, aplicable a las personas físicas residentes en la Comunidad, las cuales podrán adquirir sus bienes personales tributando en origen, con supresión de los límites de franquicias actuales.

Por otra parte, la implantación del Mercado interior exige también una adecuada armonización de los tipos impositivos. Esta armonización se concreta de la siguiente forma, según las conclusiones del Consejo Ecofín:

1.º Se establece una lista de categorías de bienes y servicios que pueden disfrutar del tipo reducido, en atención a su carácter social o cultural. Es una lista de «máximos», de tal forma que los Estados miembros sólo podrán aplicar el tipo reducido a los bienes y servicios comprendidos en ella.

2.º Los Estados miembros deberán aplicar un tipo general, igual o superior al 15% y podrán aplicar uno o dos tipos reducidos, iguales o superiores al 5%.

3.º Los Estados miembros que, como España, tuviesen que elevar el tipo general vigente el 1 de enero de 1991, en más de dos puntos porcentuales por razones de armonización, podrán aplicar un tipo reducido inferior al 5%.

Asimismo, motivado por la creación del Mercado interior se ha aprobado el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, que diseña la cooperación administrativa entre los Estados miembros (acceso de los Estados miembros al censo de sujetos pasivos de IVA de cada Estado, etc.).

La normativa comunitaria que acabamos de señalar ha determinado la imperiosa necesidad de modificar nuestra legislación interna reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido pero, a diferencia de lo que ocurre en la Directiva 91/680/CEE que modifica el artículo 28 de la Sexta Directiva, recogiendo en él toda la regulación del régimen transitorio, la nueva Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido utiliza una metodología distinta, regulando en cada uno de sus Títulos la materia correspondiente a cada hecho imponible, incluido las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Vamos a analizar a continuación, en líneas generales, las principales modificaciones contenidas en la ley, derivadas de la creación del Mercado interior:

1. Ambito territorial.

La ley delimita con precisión el ámbito territorial del impuesto en su artículo 3, definiendo el territorio en el que resulta de aplicación el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluyendo, en el caso de España, a Canarias (en cuanto territorio excluido de la armonización de IVA) y a Ceuta y Melilla (en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera).

Esta delimitación es importante tanto para definir el ámbito espacial de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español, como para precisar el alcance de determinadas operaciones, tales como las importaciones y las entregas y adquisiciones intracomunitarias.

2. Hecho imponible del impuesto.

La creación del Mercado interior, así como la adopción del régimen transitorio de tributación en destino afecta a dos operaciones configuradoras del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido:

2.1. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Se trata de un nuevo hecho imponible delimitado en los artículos 13 a 16 de la ley.

Se definen en los artículos 13 y 15 como la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales transportados desde otro Estado miembro con destino al adquirente, siempre que se efectúen por personas jurídicas, en todo caso, o por personas físicas actuando en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y siempre que el vendedor o transmitente sea un empresario o profesional.

La sujeción de las adquisiciones intracomunitarias se encuentra en íntima correlación con la exención, establecida en el artículo 25, para las entregas intracomunitarias, con el fin de evitar supuestos de no imposición o, en su caso, de doble tributación.

En definitiva, el régimen transitorio de tributación en destino se va a aplicar, con carácter general, a las transacciones «interempresariales», todo ello, sin perjuicio del establecimiento de determinados regímenes particulares en función de las personas adquirentes o de los bienes adquiridos (medios de transporte nuevos).

Así, en cuanto a las primeras, no se consideran sujetas al impuesto, tributando en origen, las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por las siguientes personas:

- Personas físicas que no tengan la condición de empresarios o profesionales, las cuales configuran el denominado régimen de viajeros o el régimen de ventas a distancia (art. 68).
- Agricultores, sujetos pasivos exentos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, siempre que las compras realizadas durante cada año natural no excedan de 10.000 ECUS. A estas personas les resultará aplicable también el régimen de ventas a distancia (art. 68 de la ley). En ambos casos, se podrá optar por la tributación en destino.

Por otra parte, el artículo 13, número 2.º recoge el régimen particular de los medios de transporte nuevos, al señalar que estarán sujetas, como adquisiciones intracomunitarias de bienes, tributando en destino, las que tengan por objeto medios de transporte nuevos, con independencia de la condición del adquirente (aunque se trate de las personas incluidas en los regímenes particulares anteriormente señalados) y con independencia de la condición del transmitente.

Finalmente, el artículo 16 recoge las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes (recepción de ejecuciones de obra realizadas en otro Estado miembro y afectación de mercancías transferidas por empresarios).

2.2. Importaciones de bienes.

La creación del Mercado interior determina que el concepto de importación se refiera exclusivamente a los bienes procedentes de países extracomunitarios. Su concepto se delimita en los artículos 17 y 18 de la ley, los cuales definen como importación la entrada en el interior del territorio peninsular español o Islas Baleares de los siguientes bienes:

- Bienes no originarios de los Estados miembros de la Comunidad y bienes que procedentes de terceros países no se encuentren en libre práctica en los Estados miembros por no haberse efectuado el pago de los Derechos de importación.
- Bienes originarios de territorios de la Comunidad que, formando parte de la Unión Aduanera, están excluidos de la aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (como ocurre en nuestro país con Canarias).

Finalmente, la nueva ley modifica el régimen de tributación de los bienes introducidos en áreas exentas (zonas francas, depósitos francos y otros depósitos) o al amparo de regímenes suspensivos (aduaneros y fiscales), ya que, según se desprende del artículo 18, número dos, su importación se produce, quedando sujeta, en el momento y lugar en que los bienes salen de las citadas áreas o abandonan los indicados regímenes (a diferencia de la normativa anterior, que declaraba sujeta su entrada como importación, aunque posteriormente se consideraba exenta).

3. Exenciones.

3.1. En las exportaciones.

A partir de 1 de enero de 1993, el término exportación queda limitado a las salidas de bienes del territorio de las Comunidades Europeas, con destino a terceros países. Como consecuencia de ello, el artículo 21 de la ley regula las exenciones en las exportaciones de bienes con referencia exclusiva a las que se efectúen con países extracomunitarios, incluyendo a estos efectos como tales, por lo que se refiere a España, a Canarias, Ceuta y Melilla, por no considerarse territorios de la Comunidad.

3.2. En las entregas intracomunitarias de bienes.

Las exenciones en las entregas intracomunitarias de bienes tienen por objeto evitar que en las operaciones económicas que se inician en un Estado miembro y finalizan en otro, se produzcan situaciones de no imposición o, contrariamente, de doble tributación.

La forma de conseguir estos objetivos es declarar exenta la transmisión de un bien, siempre que la adquisición de dicho bien en el Estado miembro de destino esté efectivamente gravada por el impuesto.

Así, el artículo 25 de la ley regula estas exenciones, siendo requisitos para su aplicación los siguientes:

- Que se trate de una entrega de bienes, en el sentido previsto en el artículo 8 de la ley: Transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales u operación que tenga esta consideración, conforme al apartado 2 de dicho precepto.
- Que el adquirente sea un empresario o profesional identificado como tal en un Estado miembro (salvo España) o una persona jurídica que no actúe como tal, pero que esté igualmente identificada.
- Que el bien objeto de la entrega sea transportado desde nuestro territorio al de otro Estado miembro.

Es decir, la entrega en origen se beneficiará de la exención cuando dé lugar a una adquisición intracomunitaria gravada en destino. Precisamente por ello, el último párrafo del apartado Uno señala que no se aplicará la exención a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en el Estado miembro de destino (agricultores, sujetos pasivos exentos y personas jurídicas que no actúen como empresarios, siempre que su volumen de compras anual sea inferior al límite fijado por el Estado miembro de destino); estas entregas tributarían en origen en España.

Por otra parte, la regulación de las operaciones intracomunitarias de bienes queda igualmente reflejada en la exención establecida para las entregas de medios de transporte nuevos (que tributan siempre en destino) y para las entregas de bienes consideradas como operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes (que, igualmente, tributan en destino).

3.3. En las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Con el fin de otorgar el mismo tratamiento fiscal a las operaciones intracomunitarias que a las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, a las importaciones, el artículo 26 de la ley recoge determinadas exenciones aplicables a las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

A su vez, se declaran exentas aquellas adquisiciones intracomunitarias que, de estar gravadas, darían lugar al reembolso total del impuesto, con el fin de evitar costes financieros y administrativos a los empresarios establecidos en otro Estado miembro.

3.4. En las importaciones de bienes.

En el ámbito de las exenciones aplicables a las importaciones de bienes, cabe destacar la exención relativa a las importaciones de bienes cuyo destino final sea otro Estado miembro, siempre que la entrega ulterior a la importación esté exenta, por tratarse de una entrega intracomunitaria de bienes (art. 27, n.º 12). Se trata de evitar costes financieros y administrativos innecesarios (ingreso y posterior ejercicio del derecho a la deducción o devolución).

4. Lugar de realización del hecho imponible.

Con respecto a las normas de localización de las operaciones sujetas al impuesto, hay que destacar, en primer lugar, que la nueva ley delimita exclusivamente qué operaciones se entienden realizadas en nuestro territorio y, por tanto, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido español prescindiendo, por tanto, en el caso de que no se entendieran realizadas en nuestro territorio, de delimitar su localización en otro Estado concreto.

4.1. Entregas de bienes.

Dentro de las reglas de localización de las entregas de bienes destacan las referentes al denominado régimen particular de ventas a distancia. Las entregas de bienes que reúnan los requisitos previstos en el artículo 68, apartado Tres, números 1.º, 2.º y 3.º de la ley, tributan en origen (no se entienden realizadas en el territorio de aplicación del IVA español) siempre que el vendedor esté establecido en otro Estado miembro y el importe total de su ventas no exceda durante el año en curso o el precedente de 35.000 ECUS (4.549.300 ptas.), salvo que se trate de bienes objeto de impuestos especiales, que siempre tributan en destino.

Si el vendedor estuviera establecido en nuestro territorio, su tributación en origen, es decir, conforme al Impuesto sobre el Valor Añadido español, dependerá del límite cuantitativo fijado en el Estado miembro de destino (así, por ejemplo, Bélgica, Dinamarca, Grecia, Italia e Irlanda fijarán, previsiblemente, un límite similar a España). Cuando se sobrepase dicho límite, sus ventas tributarán en destino.

En cualquier caso, se trata de un régimen opcional por parte de los empresarios que realicen las ventas.

4.2. Operaciones intracomunitarias.

– Adquisiciones intracomunitarias de bienes: Se establecen dos criterios de localización:

- Principal: Se entienden realizadas en nuestro territorio cuando éste sea el lugar de llegada de los bienes expedidos o transportados desde otro Estado miembro.
- Subsidiario: Se consideran realizadas en nuestro territorio cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración española, en la medida que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de los bienes.

Se trata de una regla de cierre que trata de evitar la elusión del impuesto en el seno de la Comunidad: Si el adquirente suministra el número de identificación español, se le exigirá el Impuesto sobre el Valor Añadido de nuestro país, salvo que acredite haber satisfecho el impuesto en el Estado miembro de llegada de los bienes.

– Transporte intracomunitario de bienes y servicios accesorios como regla general de localización de estas operaciones, se atiende al Estado miembro que hubiese otorgado el número de identificación del Impuesto sobre el Valor Añadido al destinatario de tales servicios.

5. Devengo del impuesto.

El artículo 76 de la ley fija las reglas del devengo referentes a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, entendiéndose producido en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares.

Al igual que ocurre en las entregas de bienes, tratándose de pagos anticipados anteriores a las adquisiciones, el devengo se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio.

6. Base imponible.

La base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se encuentra regulada en el artículo 82 de la ley, en el cual se establece que serán de aplicación las mismas normas establecidas para las entregas de bienes (estas normas no varían prácticamente respecto a la legislación anterior, si bien cabe destacar la exclusión dentro de los tributos que integran la base imponible, del nuevo Impuesto Especial sobre Matriculación).

7. Sujetos pasivos.

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes serán sujetos pasivos quienes las realicen (en el caso de medios de transporte nuevos, aun cuando el adquirente no sea empresario o profesional).

8. Tipo impositivo.

La ley regula la materia referente al tipo impositivo en los artículos 90 y 91, destacando:

- La supresión del tipo incrementado del 28%, si bien respecto a los vehículos de carácter privado su menor tributación se compensará con el establecimiento del Impuesto Especial sobre Matriculación.
- El mantenimiento del tipo impositivo general del 15% y del reducido del 6%.
- La creación de un tipo superreducido del 3%.
- La mención expresa de las operaciones gravadas por los distintos tipos de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, como consecuencia de la creación de este nuevo hecho imponible.

8.1. Tipo impositivo general del 15%.

Será de aplicación a todas las operaciones no sometidas al tipo reducido del 6% o superreducido del 3%.

8.2. Tipo impositivo reducido del 6%.

En general, tributan al tipo reducido del 6% las mismas operaciones que lo hacían en la normativa anterior, con dos importantes excepciones:

- Los servicios prestados por abogados y procuradores en todo tipo de procesos ante Juzgados y Tribunales y la producción, importación o distribución de películas: Todas estas operaciones pasan a tributar al tipo general.
- Los bienes y servicios que reducen su tributación al 3%.

8.3. Tipo impositivo superreducido del 3%.

Aplicable a determinados productos de primera necesidad: Alimentos, libros, periódicos y revistas, medicamentos, viviendas de protección oficial, etc.

9. Deducciones.

Cabe destacar en esta materia las siguientes innovaciones:

9.1. Cuotas tributarias deducibles.

El artículo 92 incluye entre las mismas a las cuotas satisfechas en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

9.2. Requisitos subjetivos.

Se incluye entre los sujetos pasivos con derecho a deducir a quienes realicen con carácter ocasional entregas de medios de transporte nuevos (art. 93, apartado Dos).

9.3. Operaciones que originan el derecho a la deducción.

Con el fin de otorgar plena efectividad al principio de tributación en destino, se incluyen entre tales operaciones las entregas intracomunitarias exentas [art. 94, apartado Uno, 1.º c)].

9.4. Requisitos formales de la deducción.

Estar en posesión del documento que contenga la liquidación del impuesto, cuando se trate de adquisiciones intracomunitarias de bienes (art. 97, apartado Uno, 3.º).

9.5. Nacimiento del derecho a deducir.

Al igual que ocurre en las importaciones o en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, tratándose de adquisiciones intracomunitarias de bienes, el derecho a deducir nace en el momento en que se efectúe el pago de las correspondientes cuotas.

9.6. Ejercicio del derecho a la deducción.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 98, apartado Cuatro de la ley, las cuotas satisfechas en las adquisiciones intracomunitarias de bienes podrán deducirse en la declaración-liquidación siguiente a aquella en que se efectuó su ingreso.

10. Devoluciones.

La nueva ley establece la aplicación del procedimiento de devoluciones a exportadores en régimen comercial, entre otros, para quienes realicen entregas intracomunitarias de bienes (exentas) y ventas a distancia que excedan del límite de 35.000 Ecus (no sujetas, por tributar en destino). Artículo 116 de la ley.

11. Regímenes especiales.

En la regulación de los regímenes especiales cabría destacar las siguientes novedades, motivadas, al igual que las expuestas hasta ahora, por la implantación del régimen transitorio del Mercado interior:

11.1. Régimen simplificado.

Por tratarse de operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, y con el fin de evitar que los bienes lleguen al consumo final sin haber soportado el correspondiente impuesto, se excluyen de este régimen de estimación objetiva las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

11.2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Los sujetos pasivos acogidos en este régimen especial no están obligados a liquidar y pagar el impuesto, salvo, entre otras operaciones, en las adquisiciones intracomunitarias (art. 129 de la ley).

Por otra parte, se incluyen expresamente en las entregas intracomunitarias exentas, como operaciones que originan el derecho a la compensación del 4%, a cargo de la Hacienda Pública.

11.3. Regímenes especiales de bienes usados y de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Se prevé la aplicación de estos regímenes especiales respecto de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección adquiridos en otro Estado miembro concurriendo los mismos requisitos que si la adquisición se hubiese realizado en España.

11.4. Régimen especial del Recargo de equivalencia.

Se prevé la obligación para los sujetos pasivos sometidos a él, comerciantes minoristas, de liquidar e ingresar el impuesto, así como el Recargo de equivalencia, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes. El tipo general del Recargo se eleva al 4%; cuando se trate de bienes que tributan al tipo superreducido, el tipo de Recargo será el 0,5%.

12. Obligaciones de los sujetos pasivos.

En esta materia se realiza una amplia remisión a la normativa reglamentaria. Cabe destacar, como novedades relacionadas con el Mercado interior:

- La obligación de solicitar a la Administración el número de identificación fiscal y acreditarlo en los supuestos establecidos (vg: Para la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias).
- Expedición de un documento (auto-factura) en las adquisiciones intracomunitarias de bienes, requisito formal de la deducción (arts. 97 y 165 de la ley).

En el desarrollo de esta materia deberá tenerse en cuenta la normativa comunitaria, Directiva 91/680/CEE y Reglamento 218/92, de 27 de enero, que prevén, entre otros aspectos, la declaración de las transacciones intracomunitarias y la elaboración de un estado recapitulativo de dichas transacciones.

III. MODIFICACIONES PARA PERFECCIONAR LA NORMATIVA ANTERIOR

La amplia experiencia adquirida en estos últimos años por la Administración fiscal española, como se ha puesto de manifiesto a través de la innumerable doctrina administrativa aparecida desde la implantación del impuesto en 1986, ha determinado la necesidad de introducir determinadas modificaciones en la nueva ley. Entre ellas, cabe destacar las siguientes:

1. Sujeción al impuesto.

a) Respecto a las transmisiones globales no sujetas, el artículo 7, número 1.º de la ley prevé la subrogación del adquirente en la posición del transmitente, de tal forma que se considerará como si la operación (entrega) no se hubiera producido a efectos de la exención aplicable a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones (concepto de primera entrega) y de la regularización de deducciones por bienes de inversión.

b) En cuanto a la no sujeción establecida en el artículo 7, número 8.º de la ley para las actividades de los Entes públicos, ésta queda referida a las actividades realizadas por los mismos, no a las operaciones, permitiendo con ello un más amplio ejercicio de las deducciones, consustancial al funcionamiento del impuesto. La ley refiere el carácter empresarial a las actividades realizadas por los Entes públicos, no a las operaciones concretas con las que se desarrollan las mismas.

c) En el ámbito del concepto de entregas de bienes, deja de tener tal consideración la constitución, ampliación o transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles, que pasan a constituir prestación de servicios.

Por otra parte, se incluyen en dicho concepto el suministro de productos informáticos normalizados.

2. Exenciones.

a) Operaciones interiores: Las exenciones relativas a los números 20.º (entregas de terrenos rústicos no edificables), 21.º (aportaciones a, o adjudicaciones por las Juntas de Compensación) y 22.º (segundas y ulteriores entregas de edificaciones) del artículo 20, apartado Uno podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo siempre que el adquirente sea un sujeto pasivo y tenga derecho a la deducción total del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado.

b) Operaciones asimiladas a las exportaciones: Se simplifica la exención que recae sobre operaciones relativas a buques y aeronaves afectos a la navegación internacional.

3. Sujetos pasivos.

a) El artículo 87 introduce la novedad de considerar responsables solidarios del impuesto a los destinatarios de las operaciones que mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas, se hubiesen beneficiado indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o tipos impositivos menores a los procedentes.

b) El artículo 89 eleva a 5 años el plazo para rectificar las cuotas repercutidas, aun cuando implique aumento de las mismas, con dos excepciones:

- Cuando el destinatario no sea empresario o profesional sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Cuando dicho incremento proceda de actuaciones inspectoras, calificándose la conducta de sujeto pasivo como infracción tributaria.

Dicha regulación se coordina con la rectificación de deducciones (art. 114 ley).

4. Deducciones.

a) En el ámbito de las limitaciones del derecho a deducir, el artículo 95 de la ley prevé la deducción parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición elementos patrimoniales afectados parcialmente a la actividad empresarial o profesional.

b) Respecto de la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la actividad, la ley introduce medidas cautelares al establecer que no podrá transcurrir más de 1 año entre la presentación de la declaración de inicio y el comienzo efectivo de las actividades, salvo autorización de su prórroga por la Administración.

c) El artículo 103 prevé la aplicación de la regla de prorrata especial cuando el importe total deducible, por aplicación de la prorrata general, resulte superior en un 20% al que resultaría de la aplicación de la prorrata especial.

5. Regímenes especiales.

Destacan la coordinación ya establecida en la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Finalmente, se excluyen del régimen especial agrícola a las sociedades mercantiles y a los sujetos pasivos con volumen de operaciones superior a 50 millones de pesetas.