

# NOVEDADES INTRODUCIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO PARA EL AÑO 2012

**FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO**

*Economista. Inspector de Hacienda del Estado (excedente)*

## **Extracto:**

**E**N relación con el año 2012, hay varias modificaciones o aclaraciones en el IVA. Son las siguientes:

- a) Especificación de la no sujeción de la transmisión de unidades económicas autónomas.
- b) Incidencia del IVA en las relaciones laborales, en particular, en las retribuciones en especie.
- c) Obligaciones formales.
- d) Inversión del sujeto pasivo en entregas de inmuebles efectuadas por entidades declaradas en situación de concurso.
- e) Tipo impositivo aplicable a las entregas de viviendas.

**Palabras clave:** unidad económica autónoma, retribuciones en especie, obligaciones formales, concurso, inmuebles, tipo impositivo y vivienda.

# VAT, AMENDMENTS FOR 2012

**FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO**

*Economista. Inspector de Hacienda del Estado (excedente)*

## **Abstract:**

**R**EGARDING 2012, there are several amendments o clarifications about VAT. They are the following:

- a) Specification of the non taxation of the transmission of economic independent units or on going assets.
- b) Incidence of VAT on labor relations and, in particular, in retributions in kind.
- c) Formal obligations.
- d) Reverse charge on supplies of immovable properties done by entities declared in bankruptcy.
- e) Tax rate on supplies of dwellings.

**Keywords:** economic independent unit, retributions in kind, formal obligations, bankruptcy, immovable properties, tax rate and dwellings.

# Sumario

- I. No sujeción de la transmisión de unidades económicas autónomas.
- II. La aplicación del IVA en las relaciones laborales.
  - a) La calificación de las relaciones como de dependencia.
  - b) La sujeción a IVA de las retribuciones en especie.
- III. Obligaciones formales.
- IV. Inversión del sujeto pasivo en la transmisión de inmuebles por parte de entidades declaradas en situación de concurso.
- V. Tipo impositivo aplicable a las entregas de viviendas.

Pocas son las novedades introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a lo largo del año 2011, especialmente si por tales entendemos las modificaciones normativas que en otros años han supuesto una alteración importante en la regulación sustantiva del impuesto, aunque alguna hay. Desde el punto de vista jurisprudencial o de la doctrina administrativa sí que se han producido, por el contrario, novedades o controversias importantes, en las que centraremos este comentario. Los aspectos a los que nos referiremos son los siguientes:

- a) La no sujeción al IVA de la transmisión de unidades económicas autónomas, por referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 10-11-2011, Schriever, Asunto C-444/10 (NFJ044772).
- b) La sujeción de las retribuciones en especie, en este caso, según criterio de la Dirección General de Tributos (DGT), expresado en contestaciones de 30-5-2011 (NFC041317) o 7-6-2011 (NFC041741).
- c) La revisión de ciertas obligaciones formales, según modificaciones en los Reglamentos del IVA y General de Aplicación de los Tributos.
- d) La supresión de la repercusión del IVA en la transmisión de inmuebles por parte de empresarios o profesionales declarados en situación de concurso, mediante la aplicación de la inversión del sujeto pasivo conforme a la letra e) del artículo 84.uno.2.º de la LIVA, que se ha añadido como novedad.
- e) La aplicación del tipo reducido a las entregas de viviendas.

## I. NO SUJECCIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE UNIDADES ECONÓMICAS AUTÓNOMAS

Como es sabido, a finales de 2008 entró en vigor la actual redacción del artículo 7.1.º de la Ley 37/1992, reguladora del IVA en nuestro país, LIVA en lo sucesivo. Esta es la norma que establece las condiciones de no sujeción al IVA de la venta de negocios en marcha. La modificación normativa acometida en esta fecha supuso la adecuación de la norma interna al contenido de la Sentencia del TJUE de 27-11-2003, Zita Modes, Asunto C-497/01 (NFJ015629).

La regulación que se estableció a partir del 26-12-2008 ponía, y sigue poniendo, el énfasis en la delimitación objetiva del conjunto de bienes y derechos transmitidos, de suerte que, si estos constituyen un conjunto de elementos patrimoniales capaces de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sí mismos, y supuesto que no dejan de estar afectos a una actividad de este tenor, la transmisión de los mismos se sitúa extramuros del ámbito de aplicación del impuesto. Elementos tales como el régimen aplicable en otros impuestos, la configuración mercantil de la operación o el hecho de que los elementos

transmitidos constituyan o no el total del patrimonio empresarial del transmitente han dejado de tener relevancia. La no sujeción de las operaciones se condiciona, pues, a que el citado conjunto de bienes y derechos transmitidos constituya, en palabras de la propia LIVA, una unidad económica autónoma.

En esta aproximación objetiva al perimetro de la no sujeción es fundamental la definición de lo que haya de considerarse como unidad económica autónoma, ya que únicamente si los bienes y derechos comprendidos en una transmisión pueden ser considerados como constitutivos de una de estas unidades, la operación se podrá considerar no sujeta al impuesto.

En esta controversia, la Sentencia del TJUE del pasado 10-11-2011 (NFJ044772), Schriever, ha venido a aclarar ciertas dudas, amén de resolver un supuesto específico que ya había sido tratado en nuestro país con pronunciamientos administrativos no necesariamente alineados.

Según se describe en la sentencia, la Sra. Schriever explotaba una tienda minorista de artículos deportivos en unos locales comerciales de su propiedad, negocio que vendió a la mercantil Sport S sin repercutir IVA, en el entendido de que era aplicable la regla de no sujeción de la venta de negocios en marcha. Se indica en la sentencia que el objeto de la operación fue las existencias y el equipamiento de la tienda. Paralelamente, la Sra. Schriever arrendó a Sport S por tiempo indefinido los locales comerciales en los que se llevaba a cabo la actividad comercial, la cual continuó unos años más. La Administración tributaria alemana entendió que la operación no tenía cabida dentro de la regla de no sujeción, lo que suscitó la correspondiente controversia.

El TJUE basó su sentencia en la previa sobre esta cuestión, que es la Sentencia de 27-11-2003, Zita Modes, Asunto C-497/01 (NFJ015629), en la que ya se había establecido que la razón de ser de la norma de no sujeción es permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, evitando sobrecargar la tesorería del adquirente con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado. Del mismo modo, se había dispuesto que como universalidad total o parcial de bienes, que es la expresión que utiliza la Directiva 2006/112/CE para referirse a las unidades económicas autónomas, debe considerarse el establecimiento mercantil o parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias, de donde resulta que para que pueda considerarse, a estos efectos, que existe una transmisión no sujeta es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea apto para permitir desarrollar una actividad económica por sí mismos.

Con estas premisas, la sentencia Schriever indica que la cuestión de si este conjunto debe contener bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate. En el caso de que una actividad económica no requiera la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias para llevar a cabo la actividad económica, puede haber una transmisión no sujeta incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble. Por el contrario, no es posible considerar que existe tal transmisión no sujeta sin que el cesionario tome posesión de los locales comerciales cuando la actividad económica de que se trata consiste en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles. En

particular, si los locales comerciales están equipados con instalaciones fijas necesarias para desarrollar la actividad económica, dichos inmuebles deben formar parte de los elementos enajenados para que se produzca una transmisión excluida de la sujeción al tributo.

A partir de estas explicaciones, contenidas en los apartados 26 a 28 de la sentencia, bien podría considerarse que la operación a la que se refería la sentencia se iba a considerar excluida de la no sujeción al tributo, no fue así. Antes bien, el TJUE ha indicado que: «también puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si este dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate» (apdo. 29 de la sentencia).

El apartado 30 completa al anterior indicando que, de no ser así, se provocaría una distinción arbitraria entre, por una parte, las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y, por otra, las realizadas por los cedentes que solamente son titulares de un derecho de arrendamiento sobre esos mismos locales, cuya transmisión nunca podría incluir la propiedad del local en el que se desarrolla la actividad. Esta discriminación se considera por el TJUE carente de soporte en la norma que se pretende interpretar.

Por referencia, de manera específica, a la operación que se analizaba, el TJUE admitió la no sujeción, en el entendido de que, aunque la actividad de comercio minorista requiere del uso de un local «nada se opone, en principio, a que la posesión se transmita mediante la celebración de un contrato de arrendamiento» (apdo. 36).

Adicionalmente, se valoró si la posibilidad de resolver el contrato de arrendamiento por anticipado podía ser considerada como un indicio de la falta de intención de continuidad en la actividad, consideración que se encontraba estrechamente relacionada con la jurisprudencia germana, bastante restrictiva en este particular. El TJUE descartó cualquier tipo de conclusión determinante en este sentido.

La sentencia Schriever es importante porque viene a pacificar la tributación de este tipo de operaciones, relativamente habituales, en las que el transmitente no entrega el inmueble en el que se desarrolla la actividad, pero transmite el resto de elementos necesarios para la misma, procediendo a arrendar el inmueble al adquirente del resto de los activos. En tal caso, parece pacífico que la citada transmisión ha de considerarse no sujeta al impuesto. De suyo, esta no sujeción ya es importante; sin embargo, si la referimos a ciertos sectores de la economía que, por razón de la naturaleza de sus actividades o de su régimen tributario en el IVA, sufren limitaciones en su derecho a la deducción, puede resultar crucial.

Con todo, lo más interesante no es tanto el caso sometido a la valoración del TJUE y la conclusión a la que este llegó, sino las afirmaciones que, con carácter más general, se contienen en la sentencia.

Así, se puede concluir de ella que la apreciación de la autonomía de funcionamiento que ha de concurrir para que sea aplicable la norma de no sujeción debe efectuarse por referencia al adquirente o destinatario de la operación, de forma que si este recibe el total de elementos necesarios para continuar con el desarrollo de una actividad económica, la transmisión habrá de considerarse no sujeta al impues-

to. Este es el caso de la venta de su negocio por parte de la Sra. Schriever, en la que la circunstancia determinante de la no sujeción es el hecho de que el destinatario o cesionario de la misma recibió el total de los elementos necesarios para la continuidad en la actividad, aunque una parte de ellos lo fuera en concepto de arrendatario, como ocurría con los locales. Siendo que, del conjunto de contratos otorgados, el destinatario de los mismos recibía un conjunto de elementos patrimoniales aptos para el funcionamiento autónomo del que precisa la norma, se concluye que la no sujeción es el tratamiento correspondiente.

De igual modo, carece de relevancia el título jurídico en virtud del cual se produzca la puesta de los bienes afectados en posesión del destinatario de la transmisión. El hecho de que los inmuebles que ocupaba el negocio minorista de la Sra. Schriever se arrendaran al adquirente del resto del equipamiento del mismo, pero no se le transmitieran, no es óbice para la aplicación de la norma de no sujeción. Lo relevante es que con el arrendamiento de los citados inmuebles más la propiedad del resto de bienes adquiridos, cabía la continuidad en la realización de actividades empresariales o profesionales, que es el requisito y, a la vez, razón de ser de la norma de no sujeción.

En la traslación de esta apreciación a otras circunstancias o situaciones parecidas es necesario ser prudente, sin embargo, es obvio que resulta un antecedente de la máxima relevancia. En particular, por lo que se refiere a la influencia que puede tener el hecho de que la operación que se discute sea una operación de reestructuración empresarial a los efectos del Impuesto sobre Sociedades (IS) o no, se puede considerar que este es un extremo irrelevante de cara a la no sujeción. Así lo indica la propia LIVA, en el inciso final del primer párrafo de su artículo 7.1.º y puede considerarse que ha venido a refutar el TJUE.

Finalmente, hay un aserto en la sentencia que produce cierta perplejidad y que, llevado al extremo, puede conducir a conclusiones carentes de sentido; se trata de la afirmación que se hace, al final de su apartado 29, antes transcrito, de que también cabe la no sujeción cuando el destinatario de la operación «dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate». En este caso, ya no se trata de que al destinatario de la operación se le transmita una parte de los elementos afectos a la misma y se le arriende el resto, sino de que con los elementos transmitidos, unidos a aquellos de lo que él mismo disponga, sea capaz de conformar un patrimonio susceptible de continuar con el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En tal caso, con ocasión de la transmisión efectuada ya no se está poniendo a disposición del destinatario un conjunto de elementos con capacidad para el funcionamiento autónomo, como parece exigir la norma, sino que se está admitiendo su aplicación en situaciones en las que los elementos transmitidos, más los que aporta el adquirente, vienen a configurar ese patrimonio apto para la continuación de una actividad empresarial. Llevada al extremo, esta conclusión podría conducir a afirmar la no sujeción de la transmisión de elementos aislados, tales que su adquirente los afecta, junto con otros elementos de los que ya dispusiera, al desarrollo de actividades empresariales o profesionales, lo cual se puede considerar carente de sentido y ajeno a la razón de ser de la norma, cuya pretensión es liberar de tensiones de tesorería la transmisión de actividades en marcha, comprensivas del total de los elementos necesarios para la continuidad en la actividad, no la mera venta de existencias o de elementos aislados (vide apdo. 40 de la sentencia Zita Modes). Como se decía, es un aserto que produce una cierta perplejidad y sobre el que habrá que estar a la evolución de la doctrina y la jurisprudencia.

## II. LA APLICACIÓN DEL IVA EN LAS RELACIONES LABORALES

Como es sabido, los servicios prestados en régimen de dependencia laboral o administrativa no están sujetos al IVA. Así lo señala el artículo 7.5.º de la LIVA y resulta igualmente de la definición de empresario o profesional que se contiene en el artículo 5 de la LIVA, que no se puede predicar de quien presta sus servicios en virtud de una de estas relaciones.

En la Directiva 2006/112/CE el concepto de empresario o profesional se define, más bien se apunta, por su artículo 9, que lo vincula a la realización de actividades económicas con carácter independiente, insistiendo su artículo 10 en que no cabe predicar esta condición de: «los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

Tanto en la norma comunitaria como en la nacional, parece claro que los servicios prestados por quienes desarrollan su actividad en régimen de dependencia se sitúan extramuros de la sujeción al tributo. La anterior parece una cuestión pacífica; no obstante, en relación con esta no sujeción, se suscitan dos cuestiones controvertidas, o que se han demostrado como controvertidas en los últimos meses, que son las siguientes:

- a) El alcance de la no sujeción, esto es, la delimitación precisa de los supuestos a los que es aplicable.
- b) La posibilidad de que las retribuciones que se reciban a cambio de los servicios prestados en régimen de dependencia estén sujetas a IVA.

### a) La calificación de las relaciones como de dependencia

Respecto a la delimitación de los supuestos en los que cabe apreciar la existencia de una relación de dependencia y, por tanto, se puede considerar que los servicios prestados no están sujetos al impuesto, cabe entender que si la relación en virtud de la cual se prestan dichos servicios es una relación laboral, los servicios prestados por el trabajador no estarán sujetos al impuesto. En este sentido, es ilustrativa la contestación de la DGT de 10-12-2003, n.º 2164/2003 (NFC035348), en la que se enuncian los elementos que sirven para reconocer la existencia de una relación laboral y diferenciarla de otras, que son los siguientes:

- a) Dependencia, que viene dada por la incardinación del trabajador en la organización empresarial en la que trabaja, incluyendo sus aspectos rectores y disciplinarios.
- b) Ajenidad, tanto en los frutos como en los riesgos de la actividad. Esta última faceta incluye la no asunción, por parte del trabajador, de ninguno de los riesgos de la actividad, ni el relativo a su sueldo ni el relativo a los frutos o beneficios de la misma.
- c) Carácter personalísimo, de suerte que el desarrollo de la actividad ha de realizarse por el empleado, que no puede colocar en su situación a un tercero.

- d) Existencia de una remuneración, tal que si falla no se puede considerar que exista una relación laboral.

En esta misma contestación, la DGT hace referencia a otros contratos que pueden ser similares, pero no tienen la condición de relaciones laborales. Son los siguientes:

- a) Contrato de ejecución de obra, en el que fallan los requisitos de dependencia y ajenidad, antes expuestos.
- b) Contrato de arrendamiento de servicios, en el que faltan igualmente los citados requisitos, así como en el hecho de que en este contrato no existe el carácter personalísimo que sí que concurre en el contrato de trabajo.

En el caso sometido a la valoración de la DGT no concluye si la relación que unía a un profesional médico con su contraparte era laboral o no, pero sí que se afirma que únicamente en caso de que la citada relación tuviera la condición de laboral estaría excluida de la sujeción al impuesto, no así en otro caso.

Una duda que se puede suscitar en este contexto es si la calificación del contrato desde el punto de vista del Derecho laboral ha de ser determinante o no es así. En este sentido, parece fácil defender que un contrato calificado como laboral de acuerdo con el Derecho del trabajo ha de dar lugar a que los servicios prestados en virtud del mismo se califiquen como no sujetos al IVA. Más controvertida es la calificación en el sentido contrario, esto es, si el hecho de que un contrato no se califique como laboral ha de conducir indefectiblemente a la conclusión de que los servicios prestados en el desarrollo del mismo deben quedar sujetos a IVA.

Partiendo de conclusiones de neutralidad o no discriminación, se podría defender que un contrato en el que el prestador de servicios se incardina en una organización empresarial que es la que, efectivamente, toma las decisiones y asume los riesgos de la actividad, tanto en cuanto a costes como en cuanto a apropiación de beneficios, caso de producirse, ha de calificar a quien preste los servicios como dependiente a los efectos del IVA, no empresario o profesional, quedando sus servicios fuera del ámbito de aplicación del tributo. En este sentido se ha pronunciado la DGT, que ha concluido que no están sujetos al IVA los servicios prestados por deportistas profesionales en el desarrollo de contratos de trabajo «o de cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario» [contestación de 4-9-2003, n.º 1163/2003 (NFC018291)].

Un ámbito en el que la aplicación de este supuesto de no sujeción ha resultado polémico es el de las empresas de servicios profesionales, en las que se integran personas físicas que, bajo modalidades contractuales distintas, prestan sus servicios. Una de las discusiones suscitadas en relación con este tipo de organizaciones es la calificación de los servicios prestados por los profesionales incardinados en ellas, que en muchas ocasiones se han calificado como contratos de arrendamiento de servicios, sujetos a IVA y no exentos.

A estos efectos, es relevante la contestación de 18-7-2008, n.º V1492/2008 (NFC030726), relativa a una entidad dedicada a la prestación de servicios de asistencia jurídica y consultoría de empresas,

que planteaba la sujeción a IVA de los servicios prestados por sus socios profesionales, que suscribían un contrato de prestación de servicios en exclusiva a la entidad, eran propietarios de aproximadamente el 4 por 100 del capital social de la entidad y se comprometían a participar en las labores de gobierno de la misma conforme a sus condiciones de capacidad e idoneidad. La retribución de los socios de la firma se determinaba en función de varios parámetros, como el volumen de ingresos generado, las responsabilidades asumidas, el conocimiento del mercado u otros. Adicionalmente, en el desempeño de sus funciones por parte de dichos socios, estos contaban con una gran independencia, según describe la consulta, de suerte que podían determinar su horario y permanencia en el lugar de trabajo. La DGT concluye que, en este caso, faltaban los requisitos de dependencia y ajenidad propios de la relación laboral, de donde infiere que los servicios prestados habían de considerarse sujetos al IVA.

En lo que al IVA se refiere, se podría llegar a la misma conclusión en cuanto a las cantidades recibidas por administradores o miembros de Consejos de Administración, aunque se trata de una cuestión polémica. En este caso, el criterio reiterado de la DGT ha consistido en señalar su sujeción al impuesto [DGT, 28-4-1998, n.º 0719/1998 (NFC043404), 0721/1998 (NFC043405), 0722/1998 (NFC043406) o 723/1998 (NFC043407), 17-4-2000, n.º 0865/2000 (NFC012223), 7-11-2003, n.º 1861/2003 (NFC027164), o 10-12-2003, n.º 2165/2003 (NFC018801)]. Hay que tener en cuenta que estas contestaciones se referían en todo caso a entidades mercantiles que participaban en los Consejos de Administración de otras, rectificando, como se indica en las primeras de ellas, el criterio que se había mantenido hasta la fecha. A este respecto, se suscitan dos dudas muy importantes:

- a) La extrapolación de este criterio a la actualidad, a raíz del cambio operado en la dicción del artículo 5.uno b) de la LIVA, al haber desaparecido la atribución de la condición de empresario o profesional en todo caso a las entidades mercantiles.
- b) La posibilidad de trasladar el criterio a personas físicas, tanto si se trata de miembros de Consejos de Administración como si nos encontramos ante administradores unipersonales. Probablemente, esta ha sido la principal fuente de controversia en los últimos meses, especialmente a raíz de ciertas actuaciones de la Administración tributaria. A estos efectos, quizá la confusión venga dada por la calificación como rendimientos del trabajo que tienen las retribuciones de los miembros de Consejos de Administración [art. 17.2 e) LIRPF]; a lo que se podría contestar que esta calificación lo es por mandato expreso de la norma, no porque la misma derive de la delimitación general que se hace en el artículo 17.1 de la misma.

Tampoco en el Derecho comunitario la cuestión es pacífica. Así, de la lectura comparada de las Conclusiones del Abogado General con la sentencia que definitivamente dictó el TJUE en el Asunto Polysar, 20-6-1991, C-60/90 (NFJ001249), se podría concluir que los servicios prestados por administradores a las entidades administradas son servicios sujetos, considerando que el primero había propuesto que este tipo de operaciones quedaran excluidas del ámbito de aplicación del tributo, conclusión en la que no fue seguido por el TJUE, que limitó la no inclusión de los dividendos en el ámbito de aplicación del tributo únicamente a los casos en que no hay ningún tipo de intervención en la sociedad participada. El Abogado General había asimilado este tipo de operaciones a los actos internos que la sociedad participada realiza en el desarrollo de su actividad y que, en principio, no son operaciones sujetas al tributo. Considerando que se trataba de actuaciones equivalentes, señaló que las actuaciones de la sociedad *holding* en la sociedad filial tampoco constituyen actividades económicas,

ya que no se realizan de forma independiente. En cierto modo, la sentencia Polysar desdijo al Abogado General en esta parte concreta de sus conclusiones, al requerir para la exclusión de los dividendos del ámbito de aplicación del tributo que no hubiese ninguna participación por parte de la entidad accionista en la entidad participada, ni directa ni indirecta.

De sentido contrario es la Sentencia de 18-10-2007, Asunto C-355/06, J.A. van der Steen (NFJ026440), en la que el TJUE llegó a la conclusión de que los servicios prestados por el Sr. van der Steen a la sociedad de la que era empleado, accionista y administrador único, no estaban sujetos al tributo, lo que podría sustentar una conclusión distinta. No obstante, hay que tener en cuenta que la valoración se centró en el contrato de trabajo que le unía a dicha sociedad, no en otros extremos.

Parece que la única alternativa que se ofrece será el análisis, caso a caso, del contrato otorgado entre la entidad y su administrador, determinando, a partir de su clausulado, si cabe entender que el mismo cumple con los requisitos de dependencia, ajenidad, carácter personalísimo de la prestación y existencia de una remuneración.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta la posibilidad de que existan administradores de sociedades que, a su condición de tales, añadan la de prestadores de servicios por otros conceptos a la entidad e incluso cabe la posibilidad de que una parte de las cantidades que reciban se califiquen como dividendos derivados de su condición de accionistas. A los efectos del IVA, el hecho de que las cantidades que recibe un administrador se puedan considerar contraprestación por su condición de administrador o por otros servicios profesionales prestados a la entidad carece de relevancia, ya que en cualquier caso se pueden entender sujetos al IVA; sin embargo, en caso de que una parte de las mismas se pueda entender que son dividendos, hay que tener en cuenta que los mismos no se encuentran sujetos al tributo, por lo que cabría hacer una separación de las cantidades recibidas. Esta separación se podría hacer en función del valor de mercado de las prestaciones respectivas, tal y como establece el artículo 79.dos de la LIVA.

## **b) La sujeción a IVA de las retribuciones en especie**

Establecidas las condiciones en las que cabe considerar los servicios prestados en régimen de dependencia como servicios no sujetos al IVA, nos ocuparemos ahora de la posible sujeción al mismo de la contraprestación que recibe el trabajador, en particular, de las no dinerarias (para las dinerarias, la no sujeción que establece el art. 7.12.º despeja cualquier atisbo de duda que pudiera haber) y de su tratamiento.

### *La calificación de las retribuciones en especie como operaciones sujetas al impuesto*

De entrada, se suscita la duda de la sujeción al impuesto de estas operaciones, sobre la cual hay que indicar que, en principio, esta retribución, la que el empleador satisface a un empleado como contraprestación total o parcial por sus servicios, puede ser una operación sujeta al IVA, supuesto que se cumplan los requisitos que establecen para ello los artículos 4 y 5 de la LIVA.

A estos efectos, hay que evitar la confusión entre la no sujeción de los servicios prestados por parte del personal dependiente, a los que tanto la no sujeción que dispone el artículo 7.5.º de la LIVA

como la aplicación del concepto mismo de empresario o profesional excluyen de la tributación por IVA, y la sujeción de las retribuciones en especie satisfechas, en su caso, por los empleadores. En relación con estas, si concurren todos los requisitos para que se encuentren sujetas al tributo, la premisa de la que ha de partirse en su análisis es esa, su sujeción al IVA.

Con todo, se trata de una cuestión controvertida, como pone de manifiesto la atención que han suscitado las dos contestaciones de la DGT a las que se hizo referencia al principio, de 30-5-2011, n.º V1379/2011 (NFC041317), y de 7-6-2011, n.º V1466/2011 (NFC041741).

A la sujeción de estas operaciones al IVA se ha referido el TJUE en varias de sus sentencias. Así, la Sentencia del TJUE de 16-10-1997, Asunto C-258/95, Julius Fillibeck (NFJ007097), analiza el carácter gratuito u oneroso de ciertas prestaciones realizadas por un empresario o profesional para sus empleados. Julius Fillibeck gestionaba una empresa de construcción y transportaba gratuitamente a algunos de sus trabajadores desde sus domicilios hasta las distintas obras en las que estos trabajaban cuando la distancia entre el domicilio y el lugar de trabajo superaba un mínimo preestablecido.

La primera cuestión discutida fue si la citada prestación se efectuaba a título gratuito o si, por el contrario, debía considerarse como una prestación retribuida, debiendo entenderse como contraprestación de la misma una parte de los servicios laborales prestados por los empleados. A este respecto, el TJUE dispuso lo siguiente:

«15. De la resolución de remisión se deduce, por una parte, que Julius Fillibeck Söhne realiza el transporte de sus trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo cuando dicho trayecto es superior a determinada distancia y, por otra parte, que estos trabajadores no efectúan ningún pago en contrapartida y no sufren ninguna disminución de salario por el valor correspondiente a ese servicio.

16. Por otra parte, puesto que el trabajo que debe ser realizado y el salario percibido no dependen de que los trabajadores utilicen o no el transporte que les proporciona su empresario, no cabe considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación de transporte.

17. En estas circunstancias, no existe contrapartida que tenga un valor subjetivo y una relación directa con el servicio prestado. Por consiguiente, no se cumplen los requisitos de una prestación de servicios realizada a título oneroso.

18. Por tanto, procede responder a la primera cuestión que el punto 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un empresario que efectúa el transporte de sus trabajadores, a partir de una distancia determinada, desde sus domicilios hasta su lugar de trabajo, gratuitamente y sin relación concreta con la prestación laboral o el salario no realiza una prestación de servicios a título oneroso en el sentido de esta disposición.»

La sentencia concluyó afirmando que los referidos servicios no estaban sujetos al tributo porque, prestados a título gratuito, servían a los fines de la actividad empresarial o profesional, no a los particulares del empleado, por lo que su gravamen, en concepto de autoconsumo de servicios, no era procedente (ello en línea con lo que serían los actuales arts. 26 de la Directiva 2006/112/CE o 12.3.º LIVA).

En la misma línea, la Sentencia de 19-11-1998, Asunto C-85/97, Société financière d'investissements SPRL (NFJ045812), se refiere a la inclusión en la base imponible de las retribuciones en especie del IVA pagado en otro Estado por el arrendamiento de un medio de transporte cedido a un empleado tal que, en caso de haberse arrendado el vehículo en el mismo Estado, no se hubiera procedido a dicha inclusión. El TJUE consideró esta inclusión incompatible con la normativa comunitaria, asumiendo, *obiter dictum*, la sujeción al IVA de estas operaciones.

Finalmente, debe hacerse referencia a la Sentencia de 29-7-2010, Asunto C-40/09, Astra Zeneca UK (NFJ039296), en la que, ya de manera expresa, se afronta la posible sujeción al IVA de las retribuciones en especie de los empleados.

Astra Zeneca ofrecía a sus empleados un sistema de retribución que incluía la entrega de unos vales de compra canjeables en determinados comercios. Los vales tenían un valor nominal de 10 libras, pero el descuento que se aplicaba a cada empleado por cada vale era inferior (entre 9,25 y 9,55 libras). Los empleados podían optar por recibir una parte de sus salarios en vales, asumiendo los correspondientes descuentos. Astra Zeneca entendió inicialmente que no estaba obligada a facturar el IVA repercutido al entregar los vales de compra a sus empleados, pero tampoco podía deducir el IVA soportado al adquirirlos. Con posterioridad, sin embargo, entendió que el coste de la adquisición de dichos vales formaba parte de los gastos generales de la empresa, por lo que podía deducir el IVA soportado en dicha adquisición, sin obligación de repercutir IVA en su entrega, ya que tal entrega no se realizaba a título oneroso.

Suscitada la controversia ante el TJUE, este, tras calificar como prestación de servicios la entrega de los vales, dispuso lo siguiente:

«27. En lo que respecta a la cuestión de determinar si una prestación de servicios como la analizada en el litigio principal se realiza a título oneroso, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el concepto de "prestación de servicios realizada a título oneroso", en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (...).

29. Pues bien, por lo que se refiere a la operación examinada en el litigio principal, es preciso hacer constar que existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trata por Astra Zeneca a sus empleados y la parte de la retribución en metálico a la que estos deben renunciar como contraprestación de la entrega de vales.

30. En efecto, los empleados de Astra Zeneca que hayan optado por recibir estos vales no reciben la totalidad de su retribución en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales, operación que se traduce en la aplicación de un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción.

31. (...) no cabe dudar de que Astra Zeneca recibe realmente una contraprestación por la entrega de los referidos vales de compra, contraprestación que además se expresa en dinero, puesto que consiste en una parte de la retribución en metálico de sus empleados.

34. Dadas estas circunstancias, la operación controvertida en el litigio principal constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.»

El planteamiento de Astra Zeneca fue rebatido por el TJUE, que entendió que la entrega de los vales no se producía a título gratuito, sino que era una operación onerosa, sujeta, como tal, al IVA.

Es importante la comparación de esta situación con la que se había valorado por el TJUE en la sentencia *Julius Fillibeck*, ya que en esta el salario del empleado no se veía alterado como consecuencia del transporte proporcionado por parte del empresario hasta los lugares de las obras, cosa que sí ocurría en *Astra Zeneca*, en la que el empleado que optaba por recibir una determinada cantidad de vales veía reducida su retribución dineraria.

La doctrina administrativa ha señalado de manera reiterada la sujeción de estas operaciones, como acreditan las contestaciones de la DGT de 4-6-1985, n.º 0158/1985, 6-9-2007, n.º V1823/2007 (NFC027352), o, en el año pasado de 30-5-2011 (NFC041317) o 7-6-2011 (NFC041741).

La determinación de si las prestaciones efectuadas por un empleador a favor de sus empleados se han realizado a título gratuito u oneroso ha de efectuarse aplicando los criterios generales conforme a los cuales se deben calificar las operaciones como gratuitas u onerosas. Una retribución en especie será onerosa cuando la misma disponga de una contraprestación que se pueda considerar como precio de la misma. El problema de calificación viene dado por el hecho de que la retribución en especie tiene como destinatario a alguien, el empleado, que presta servicios a la empresa que le retribuye de este modo, lo que complica un tanto el análisis.

Los criterios conforme a los cuales se podrá determinar si una determinada retribución es gratuita u onerosa son los contenidos en las sentencias del TJUE que se han expuesto con anterioridad (*Julius Fillibeck* y *Astra Zeneca UK*), completadas con el resto de la jurisprudencia comunitaria.

Retribuciones en especie gratuitas o no retribuidas serían, por tanto, aquellas que ni tengan una contraprestación específica ni incidan en el resto de retribuciones que reciba el trabajador. Las situaciones que valoró el TJUE en las dos sentencias que hemos referidos anteriormente son, a la par, ilustrativas y de sencilla apreciación, ya que en una de ellas falta la contraprestación y la incidencia en el resto de los emolumentos del empleado (*Julius Fillibeck*), a la vez que en la complementaria la percepción de los vales de compra se hace contra la reducción de una parte de la retribución dineraria que el empleado recibe (*Astra Zeneca*).

Adicionalmente, hemos de tener en cuenta que la sujeción al IVA de los servicios prestados a título gratuito solo es procedente cuando estos se efectúan para fines ajenos a los propios de la actividad empresarial o profesional de quien los presta, según señala el artículo 12.3.º de la LIVA. En muchas ocasiones, ocurre que los servicios prestados a título gratuito a los empleados lo son para el mejor desempeño de sus funciones en la actividad empresarial o profesional, por lo que difícilmente se puede mantener su tributación. De hecho, esta fue la razón que condujo al TJUE a señalar la no sujeción de los servicios prestados por *Julius Fillibeck* a sus empleados.

Las principales dudas se pueden suscitar con situaciones que se encuentren a mitad de camino entre una y otra situación.

Casos en los que se ofrece al empleado la alternativa u opción de elegir entre recibir el total de su retribución en dinero o parcialmente en dinero y en especie, parece que habrían de reconducirse al segundo de los supuestos planteados, pudiendo considerarse como operaciones efectuadas a título oneroso. Este parece ser el supuesto que se analiza en la contestación de la DGT de 7-6-2011, n.º V1466/2011 (NFC041741).

Las situaciones más controvertidas pueden ser aquellas en las que no existe dicha alternativa y el empleado, al menos en una primera aproximación, o de manera expresa, no tiene posibilidad de elección. Reciba o no la retribución en especie, la retribución dineraria que recibirá es la misma. Estos supuestos más bien parece que se pueden asimilar al analizado por el TJUE en la sentencia Julius Fillibeck, si bien hay que decir que cuando la retribución no dineraria es cuantitativamente relevante, es chocante que se produzca esta no incidencia en la retribución dineraria del empleado como consecuencia de la existencia de la retribución en especie.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta la existencia de varios supuestos de no sujeción que limitan la sujeción de las mismas, alguno de ellos de manera muy específica.

Así, el artículo 7.10.º de la LIVA establece la no sujeción al IVA de las prestaciones de servicios a título gratuito obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia. La aplicación de este precepto exige la concurrencia de dos requisitos, como son la gratuidad de las operaciones y su carácter obligatorio:

- a) La gratuidad de las operaciones habrá de determinarse conforme a los criterios antes expuestos, por lo que no abundaremos en ella.
- b) El carácter obligatorio de las mismas habrá de entenderse como el compromiso a su prestación, ello en los términos que se hayan establecido en el convenio colectivo o disposición de la que traigan causa.

Concurriendo los dos requisitos que se han expuesto, los servicios en cuestión quedarían no sujetos al IVA.

La segunda norma de excepción a la tributación de los autoconsumos que podría ser aplicable en este caso es la que se contiene en el artículo 7.7.º de la LIVA, conforme al cual no están sujetos al tributo los autoconsumos de bienes o servicios cuando el empresario o profesional que los realice no puede deducir, en ninguna medida ni cuantía, el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos en su realización.

Recordemos que el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos para ser entregados en concepto de atenciones a los asalariados no es deducible, tal y como establece el artículo 96.uno.5.º de la LIVA. En caso de que un empresario o profesional adquiriera bienes o servicios para su entrega

gratuita a los empleados de la empresa, el IVA soportado no será deducible, pero tampoco estará sujeta al tributo la posterior entrega o provisión gratuita de los mismos. Es importante señalar que la norma parte de un *prius*, cual es la adquisición de bienes y servicios para ser entregados en concepto de atenciones o regalos, esto es, para la realización de operaciones sin contraprestación, contexto distinto del que analizamos, relativo a operaciones retribuidas, que no se pueden considerar como atenciones o regalos [así lo indica la contestación de la DGT de 30-5-2011 (NFC041317)]. Sea como fuere, bienes y servicios adquiridos para ser entregados en concepto de atenciones a empleados generarán un IVA soportado no deducible, resultando su entrega gratuita no sujeta al impuesto.

Este elemento es igualmente importante en operaciones que hayan de considerarse efectuadas a título oneroso, ya que el IVA correspondiente a las mismas habrá de ser soportado por el empleado únicamente en la parte proporcional correspondiente al consumo final que se realice de las mismas, no a su uso empresarial.

Asumida la posible sujeción de estas operaciones, quedan varias cuestiones por analizar, que son las siguientes:

- a) La calificación de las retribuciones como dinerarias o en especie.
- b) La posibilidad de que estas operaciones puedan estar exentas.
- c) La base imponible de las operaciones.
- d) La afectación a la actividad de los bienes y servicios utilizados en la prestación de retribuciones en especie. El derecho a la deducción del IVA soportado.

#### *La calificación de las retribuciones a los empleados como dinerarias o en especie*

El segundo aspecto que habría que tratar a estos efectos es la calificación de las retribuciones como dinerarias o en especie.

En principio, se podría entender que cualquier supuesto en el cual lo que se proporciona al trabajador o empleado es una prestación no dineraria debería ser calificado como retribución en especie, sujeta, en principio, al IVA; no obstante, se pueden suscitar algunas dudas por razón de la forma en la que se haya procedido a sus condiciones de contratación.

Cuando el empleador contrata en nombre y por cuenta propia la prestación y, a continuación, se la proporciona a su empleado, parece pacífico que la calificación que ha de hacerse de la prestación es no dineraria, esto es, en especie.

Al contrario, cuando es el empleado quien contrata en nombre y por cuenta propia la operación de que se trate, si ocurre que su patrono o empleador le resarce del gasto incurrido, habría que entender que nos encontramos ante una retribución dineraria, en la cual el empleador únicamente asume un coste ajeno. Lo mismo ocurre si el empleador paga directamente cantidades correspondientes a pres-

taciones contratadas por los trabajadores, en los que nos encontraríamos, en última instancia, ante una mediación en el pago de las prestaciones, que no altera su naturaleza dineraria, resultando su no sujeción al IVA. Precisamente porque los destinatarios de las operaciones son los empleados y no las empresas para las que trabajan, las cuotas de IVA soportadas en estos casos no son deducibles para estas [Sentencia de 10-3-2005, Asunto C-33/03, Comisión contra el Reino Unido (NFJ020053)].

No obstante, la doctrina de la DGT en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) [entre otras, contestación de 8-6-2010, n.º V1267/2010 (NFC038428)] ha señalado que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estaremos en presencia de retribuciones dinerarias, ya que, en ocasiones, la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores. De este modo, se ha entendido cuando la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo correspondiente, no cabe entender que se produce un supuesto de mediación de pago, sino la satisfacción de una retribución en especie. Como se decía, es doctrina reiterada, por lo que cabe entender que asentada, en la DGT.

En lo que al IVA se refiere, no existiendo mediación en nombre propio, no se puede entender que se hayan recibido y prestado los servicios respectivos (art. 11.dos.15.º LIVA); no obstante, la doctrina administrativa, en lo que al IRPF se refiere, es reiterada en el sentido antes expuesto. De la discrepancia existente entre ambos tributos podría resultar que la retribución se califica, a los efectos del IRPF, como retribución *in natura*, siendo aplicables las reglas que se contienen en el artículo 43 de la LIRPF, siendo que en cuanto al IVA se considera como una retribución dineraria, cabe entender que no sujeta, como tal, al IVA.

### *Exenciones aplicables a las retribuciones en especie a los empleados*

Asumida, con todas las dudas que hemos indicado, la sujeción al IVA de las retribuciones en especie, hay varios supuestos de exención que podrían ser aplicables, que son los siguientes:

- a) Servicios sanitarios, exentos como tales con independencia de quién asuma la obligación de pago de su contraprestación.
- b) Actividades formativas, respecto de las cuales asimismo habría que cuestionar si realmente constituyen una retribución en especie, ya que lo más probable es que dichas actividades estén relacionadas con las funciones que desarrolle el trabajador para su empresa, por lo que no deberían estar sujetas al IVA en cuanto a la relación entre empleado y empresa. De no ser así, estarían exentas de imposición.
- c) Seguros de diversa naturaleza –vida, asistencia médica, etc.–, igualmente exentos. Nótese que la exención se aplica tanto al servicio prestado por la entidad aseguradora como al prestado por la empresa que lo recibe para prestárselo a su empleado, sin que sea impedimento, a estos efectos, el hecho de que esta última no sea una entidad aseguradora. Asimismo, hay que notar que el hecho de que la empresa aparezca en el contrato de seguro como tomadora del mismo, siendo los asegurados sus empleados (o sus familias) se puede considerar como

determinante de una mediación en nombre propio a los efectos del IVA en la prestación de estos servicios, tal y como se deduce de la Sentencia de 25-2-1999, Card Protection Plan, Asunto C-349/96 (NFJ007331).

- d) Servicios financieros, que constituyen una de las prestaciones en especie habituales para los empleados de las entidades financieras. En este caso, son pacíficas tanto la sujeción como la exención, aunque es discutible el alcance que haya de darse a la retribución en especie.
- e) Cesiones de viviendas, en relación con las cuales es pacífico que la cesión de uso de una vivienda por parte de una empresa a uno de sus empleados es una operación exenta, suscitándose las dudas respecto a la exención del arrendamiento a la empresa que lo ha de ceder a su empleado. A este respecto, la doctrina administrativa viene señalando de manera reiterada la no exención del mismo, a la vez que los Tribunales Superiores de Justicia tienden a indicar lo contrario.

### *Valoración*

En el entendido de que la retribución en especie que estemos analizando haya de calificarse como sujeta y no exenta al IVA, es importante recordar la existencia de una regla especial de valoración para determinadas operaciones entre personas o entidades vinculadas, contenida en el artículo 79.cinco de la LIVA, conforme a la cual la base imponible de las citadas operaciones debería cuantificarse en su valor normal de mercado, entre otros supuestos, cuando el destinatario no tiene derecho a la deducción del IVA que soporta, como es este el caso.

El mismo artículo 79.cinco de la LIVA contiene una referencia cruzada a la normativa del IS, que resultará aplicable a estos efectos en cuanto resulte procedente. Parece, pues, que para la evaluación de estas prestaciones habrá que estar a lo que resulte del TRLIS. A contrario sensu, cabe deducir que no deberían ser directamente trasladables a este ámbito los criterios de valoración que se contienen en el artículo 43 de la LIRPF para la cuantificación de ciertas retribuciones en especie a los efectos del IRPF, como son las relativas a viviendas o automóviles. No debe confundirse lo anterior con el hecho de que, establecido un determinado valor de mercado para estas operaciones a los efectos del IRPF, este mismo valor sea trasladable al IVA. En este sentido se ha pronunciado la DGT, que así lo ha admitido en contestación de 5-7-2007, n.º V1492/2007 (NFC026898).

Establecido el valor de mercado de la retribución en especie, hay un elemento adicional que se debe tomar en consideración, que es la parte en la cual la misma se puede considerar que sirve a los fines particulares del empleado. En buena lógica, la repercusión del IVA que haya de hacerse deberá ser proporcional a la misma, sin incluir la parte en la cual el bien o servicio de que se trate sirva a los fines de la actividad empresarial o profesional. De alguna manera, se trata de emular el inciso que se contiene en el artículo 42.1 de la LIRPF, conforme al cual la retribución en especie se limita a la obtención de bienes y servicios para fines particulares, inciso que, como tal, no se contiene en la LIVA, pero que resulta de puro sentido común e inherente a la mecánica de funcionamiento del impuesto.

En consecuencia, únicamente la parte en la que la retribución en especie sirva a los fines particulares del empleado que la recibe habrá que considerar que existe una prestación de servicios por

parte de la empresa al empleado, no así en cuanto al resto, si lo hay. Así, y por referencia a los vehículos de empresa, la retribución en especie únicamente habrá de alcanzar a la parte proporcional en la que se pueda entender que estos se utilizan por los empleados para su uso privado, no en la parte restante, en la que habrán de considerarse utilizados en la actividad empresarial o profesional. La concreción de este extremo habrá de realizarse, en buena lógica, caso a caso en función de las características de la actividad empresarial y del puesto que desempeñe el empleado.

Finalmente, hay que advertir que, tratándose de operaciones sujetas y no exentas, cuando este sea el caso, por las retribuciones en especie habrá que ingresar el IVA correspondiente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y repercutirlo al empleado, que es el destinatario de las mismas [así lo indica la contestación de 30-5-2011 (NFC041317)].

### *La afectación a la actividad de los bienes y servicios utilizados en la prestación de retribuciones en especie. La deducción del IVA soportado por este concepto*

El último aspecto que se ha de analizar en relación con las retribuciones en especie de los empleados es la afectación de los bienes y servicios que sirven parcialmente a los fines de la actividad empresarial o profesional y a los de sus empleados. El supuesto más habitual es el de los vehículos de empresa. En lo que al IVA se refiere, lo que se trata de dilucidar es si los citados bienes y servicios han de considerarse afectos a la actividad empresarial o profesional y en qué proporción o medida. Asimismo, habrá que determinar la incidencia de otros aspectos o elementos limitativos del derecho a la deducción.

En una primera aproximación, se podría considerar que este es un supuesto de afectación parcial cuya problemática habría de resolverse conforme a las disposiciones sobre afectación que se contienen en el artículo 95 de la LIVA. Sin embargo, la misma Administración tributaria ya ha admitido que vehículos cuyo coste sea imputado a los empleados que tienen derecho a su utilización han de considerarse exclusivamente afectos a la actividad, precisamente, por razón de dicha imputación [contestación de 24-4-2001, n.º 819/2001 (NFC043403), entre otras]. De este modo, en relación con vehículos que son objeto de la citada imputación en concepto de retribución en especie, la cual, en buena lógica, ha de responder al uso privado de los mismos, la afectación se admite como exclusiva. Esta exclusividad vendría dada por la adición del uso estrictamente empresarial y el uso privado por parte del empleado, uso privado que sería el que daría lugar a la retribución en especie. Huelga decir que la consecuencia de esta exclusividad en el uso del vehículo a lo que conduce es a la deducción del total del IVA soportado por el mismo, como también señala la DGT en la doctrina evacuada sobre la materia en 2011.

El corolario de lo anterior es que el citado uso privado del vehículo por parte del empleado al que se efectúa la imputación de la retribución en especie es el que ha de determinar la base imponible de la cesión de uso del vehículo al empleado, como ya hemos indicado en el epígrafe anterior.

Huelga señalar que, de facto, las anteriores consideraciones implican dejar sin efecto, en este contexto, la presunción de afectación que establece el artículo 95.tres.2.ª de la LIVA o, dicho con

mas precisión, enervarla, al considerar los vehículos así cedidos como afectos por completo a la actividad.

Otra cuestión que se plantea en relación con las retribuciones en especie es la incidencia que pueda tener la realización de operaciones limitadoras del derecho a la deducción en el ejercicio de este derecho cuando se trata de cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos para la realización de prestaciones en especie. La contestación a esta cuestión habría de ser, en principio, sencilla, ya que las citadas cuotas habrían de ser deducibles para los empresarios o profesionales que las efectúen, sin perjuicio de la posterior repercusión del tributo en cuanto proceda.

Tratándose de empresarios o profesionales con pleno derecho a la deducción, la cuestión puede ser pacífica, ya que el total del IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos será deducible, sin perjuicio de la precitada repercusión, sin que se produzca ningún tipo de disfunción a estos efectos. Sin embargo, cuando nos encontramos ante empresarios o profesionales que realizan operaciones exentas, limitativas del derecho a la deducción, la cuestión se puede complicar.

A estos efectos, hay que valorar la posibilidad de que, como consecuencia de la realización de estas operaciones, se pueda llegar a la conclusión de que hay sectores diferenciados en la actividad, los cuales vendrían constituidos por la actividad ordinaria y por las operaciones a que da lugar la realización de las retribuciones en especie. De ser este el caso, supuesto que hay más de 50 puntos de diferencia entre las prorratas respectivas de deducción y que las retribuciones en especie no son accesorias de la actividad principal de la empresa, se podría concluir que existen dos sectores diferenciados para la misma. En tal caso, la deducción del IVA soportado por los bienes y servicios utilizados parcialmente para retribuir a los empleados habría de realizarse conforme a lo dispuesto por el artículo 101 de la LIVA, el cual, al menos en una primera aproximación, conduce a la deducción de estas cuotas conforme a la prorrata común de la entidad.

Esta conclusión puede conducir a una distorsión significativa, que vendría dada por la obligación de repercutir al empleado que disfruta de la retribución en especie el IVA correspondiente a la misma, pongamos, de un 40 por 100 de su valor normal de mercado, no pudiendo deducirse el IVA correspondiente, ya que del IVA soportado solo cabría la deducción del importe resultante de la aplicación de la prorrata general de la entidad.

Frente a esta situación caben dos tipos de argumentos.

En primer lugar, se puede argüir que la anterior es la consecuencia del ajuste general que determina la aplicación del procedimiento de prorrata general o de *inputs* comunes, conforme al cual no se hace un seguimiento específico y pormenorizado del uso de los bienes y servicios, sino que se determina la deducibilidad del IVA soportado por su adquisición en función de un porcentaje global, que es, precisamente, el resultante de la aplicación de la prorrata de deducción. Esta deducción aproximada se entiende compensada por operaciones en las que existe una distorsión a favor de la Hacienda Pública, como ocurre en este caso con otras en las que el efecto es el contrario, esto es, operaciones en las que, a pesar de faltar la repercusión e ingreso del tributo, cabe la deducción de una parte del IVA soportado, precisamente la parte resultante de la aplicación de la regla de prorrata. Para el caso de bienes o servicios indivisibles, como puede ser este el caso, esta conclusión puede parecer más clara.

Alternativamente, se podría acudir a un razonamiento construido a partir de la división que se ha hecho del servicio en función de que el mismo sirva a los intereses particulares del empleado o a los empresariales de su empleador. Partiendo de esta premisa, bien se podría defender el traslado de esta división al ámbito de la deducción, arbitrando esta misma división en lo que a la imputación del IVA soportado se refiere, admitiendo la deducción del total del IVA soportado en la parte proporcional correspondiente a la retribución en especie imputada al empleado y dejando la deducción del resto para su realización conforme a la prorrata general de la entidad.

En caso de que no se admita la existencia de sectores diferenciados de la actividad, la realización de las retribuciones en especie que comentamos debería considerarse como una parte más de las actividades ordinarias de la empresa, no constitutiva, como tal, de un sector diferenciado de la actividad. En esta hipótesis, el problema que se puede suscitar es exactamente el mismo, incluso en la hipótesis de que se haya optado por la regla de prorrata especial, opción que, al menos en una interpretación literal de la norma, podría resultar más difícil de enervar, habida cuenta de lo exigente de la redacción del artículo 106 de la LIVA.

### III. OBLIGACIONES FORMALES

El inicio del año 2012 nos ha traído también algún cambio en lo que a obligaciones formales se refiere.

El primero de ellos se refiere a las declaraciones informativas de operaciones con terceras personas, modelo 347, y de presentación telemática de los libros registro de IVA, modelo 340. En este caso, es la aprobación del Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, la que ha traído consigo estas modificaciones.

En cuanto a la declaración anual de operaciones con terceras personas, se ha dispuesto, en primer lugar, la exclusión de la obligación de su presentación para todos los obligados tributarios que tengan la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro del IVA o del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) (modelo 340).

Para la determinación de cuándo habrán de considerarse realizadas las operaciones, el criterio que se ha establecido es el de la anotación de los documentos justificativos correspondientes en los libros registro.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta que a partir del 1-1-2013, la presentación de esta declaración se realizará durante el mes de febrero de cada año en relación con las operaciones realizadas durante el año natural anterior. La declaración del año 2011 se ha de presentar en marzo de 2012, tal y como venía siendo habitual.

En cuanto a la declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro de IVA o de IGIC (modelo 340), en ella se han añadido ciertas operaciones que, con anterioridad a la entra-

da en vigor del Real Decreto 1615/2011, suponían la obligación de presentar, como excepción, el modelo 347, ello como consecuencia de la incompatibilidad que se ha establecido entre uno y otro modelo. Asimismo, se ha vuelto a posponer, hasta 2014, la obligatoriedad de presentación de esta declaración para todos los sujetos que no estén inscritos en el registro de devolución mensual del IVA o del IGIC, por lo que deberá empezar a presentarse por referencia a enero de dicho año.

Finalmente, hay que hacer referencia a la reducción a 50.000 euros del umbral cuya superación obliga a la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349, con periodicidad mensual, reducción operada como consecuencia del cese en sus efectos de la disposición transitoria primera del Real Decreto 192/2010. En consecuencia, desde el 1-1-2012, cualquier empresario o profesional que supere en un trimestre natural el citado umbral de 50.000 euros con sus entregas intracomunitarias de bienes o prestaciones intracomunitarias de servicios habrá de presentar el citado modelo mensualmente durante los 12 meses siguientes.

Recordemos que, a estos efectos, no se computan las adquisiciones intracomunitarias de bienes ni de servicios. Por su parte, las delimitaciones de las entregas intracomunitarias de bienes o prestaciones intracomunitarias de servicios que han de computarse a estos efectos son las que se contienen en el artículo 79 del RIVA.

#### **IV. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES POR PARTE DE ENTIDADES DECLARADAS EN SITUACIÓN DE CONCURSO**

La siguiente modificación que comentaremos consiste en la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en la transmisión de inmuebles por parte de entidades declaradas en situación de concurso, operada mediante la adición de un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo al artículo 84.uno.2.º de la LIVA, contenido en su letra e).

Así, desde el 1-1-2012, serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto cuando se trate de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

La razón de ser de la norma parece obvia, evitar que cuotas repercutidas y no ingresadas por los transmitentes de los inmuebles en cuestión, precisamente como consecuencia de su situación de insolvencia, sin embargo resulten deducidas por los adquirentes de dichos inmuebles. De este modo, disponiendo la aplicación del procedimiento de autoliquidación que resulta de la regla de inversión del sujeto pasivo, se evita que la distinción entre quien repercute el tributo y quien lo ha de deducir redunde en un perjuicio de la Hacienda Pública. Coincidiendo en una sola persona las condiciones de sujeto pasivo del impuesto, obligado a su ingreso, y titular del derecho a su deducción, se excluye el perjuicio a las arcas públicas que, de otro modo, podría resultar.

De acuerdo con la redacción de la norma, son los adquirentes de inmuebles a estas entidades quienes han de liquidar el impuesto a la Administración tributaria, procediendo a su deducción en

función de sus propios parámetros. Los elementos que hay que analizar para determinar el ámbito o alcance de aplicación de la norma son los siguientes:

- a) La referencia al ordenamiento comunitario.
- b) La condición del adquirente, que ha de ser empresario o profesional.
- c) La condición del transmitente, que ha de ser una entidad declarada en situación de concurso.
- d) Las operaciones a las que se ha de aplicar el tributo, que deben estar sujetas al tributo.
- e) La interacción de esta medida con otras disposiciones de la LIVA, en particular, con su artículo 87.cinco y con su disposición adicional sexta.

La referencia a la norma comunitaria resulta siempre obligada cuando de IVA se trata; aunque en este caso resulta de mayor relevancia, si cabe, habida cuenta de que se trata de una medida de excepción, que altera el mecanismo normal de funcionamiento del impuesto.

La inversión del sujeto pasivo que se ha establecido encuentra su antecedente comunitario en el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, conforme al cual los Estados comunitarios pueden adoptar esta medida. De acuerdo con dicho precepto, los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo –empresario o profesional en la jerga interna– destinatario de operaciones diversas, entre las que se incluyen las siguientes:

- a) Las entregas de terrenos y edificaciones sujetas pero exentas conforme al artículo 135.1 j) y k), cuando el vendedor haya renunciado a la exención [art. 199.1 c) de la Directiva].
- b) Las entregas de inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación [art. 199.1 g) de la Directiva].

La misma norma establece que cuando se haga uso de la ejecución de esta posibilidad, los Estados miembros podrán limitar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cubiertas así como las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a quienes puedan aplicarse estas medidas.

Las operaciones para las que cabe la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, por referencia a los dos supuestos que hemos referido, son entregas de inmuebles exentas en las que se renuncie a la exención y entregas de inmuebles efectuadas por deudores judiciales en procedimientos obligatorios de liquidación.

La referencia a ambos supuestos puede ser relevante, especialmente si se pretende que la norma interna dé cobertura a operaciones efectuadas por entidades declaradas en situación de concurso pero que no se puedan considerar como dirigidas a la liquidación de la entidad concursada, sino únicamente producidas en el desarrollo ordinario de sus actividades, aunque bajo la tutela de la Admi-

nistración concursal. De ser este el caso, la referencia exclusiva al artículo 199.1 g) de la Directiva 2006/112/CE podría resultar dudosa, no así si se le da entrada a la letra c) de esta misma norma.

Asimismo, se dispone que, a estos efectos, los Estados miembros podrán tomar las siguientes disposiciones:

- a) Estipular que un sujeto pasivo que lleve a cabo asimismo actividades u operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de las operaciones para las que se establezca la aplicación de este supuesto de inversión del sujeto pasivo.
- b) Disponer que un organismo de Derecho público que no sea sujeto pasivo se considere como tal (ello en cuanto a la segunda de las categorías descritas, no de la primera).

La Directiva 2006/112/CE parece limitar la aplicación de la medida a operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúa como tal, ya que admite expresamente su ampliación a personas o entidades que desarrollen simultáneamente operaciones sujetas al impuesto y otras que no lo estén –sujetos pasivos parciales–, así como a entes públicos, si bien en este caso por referencia exclusiva a entregas en procedimientos obligatorios de liquidación.

Finalmente, se añade que los Estados miembros informarán al Comité del IVA de las medidas de Derecho interno adoptadas, salvo que se trate de medidas autorizadas por el Consejo antes del 13-8-2006 y que sigan vigentes, comunicación que es de suponer que España ya habrá efectuado, ya que, de otro modo, esta medida podría quedar invalidada ante el TJUE.

No parece, pues, que la norma que comentamos suscite especiales dudas desde el punto de vista del Derecho de la Unión.

De vuelta a la norma interna, y procurando su interpretación a la luz de la comunitaria, como procede, el primer elemento al que hay que hacer referencia es el subjetivo, ello tanto en lo que se refiere al comprador como al vendedor.

Este último ha de ser empresario o profesional y actuar en el desarrollo de sus actividades. No lo establece así la norma, pero la exigencia de que las operaciones a las que se aplique esta disposición sean operaciones sujetas al impuesto no admite otra intelección.

El adquirente de los inmuebles transmitidos ha de tener igualmente la condición de empresario o profesional, aspecto que habrá de determinarse conforme a los criterios generales del impuesto. Cuestión distinta es si en la adquisición del inmueble ha de actuar como tal o no es así. La norma interna no distingue, por lo que tampoco parece que sea necesario distinguir. De otro lado, recordemos que el artículo 199.3 a) de la Directiva permite a los Estados comunitarios considerar como sujetos pasivos, a estos efectos, a quienes realizan tanto actividades sujetas al tributo como otras que no lo están. Cabe concluir, por tanto, que basta con que el adquirente tenga el estatuto de empresario o profesional para que opere la inversión del sujeto pasivo, con independencia de que actúe como tal

en relación con la adquisición en liza o no sea este el caso. De cualquier modo, no parece que esta haya de ser una cuestión especialmente controvertida a estos efectos.

Las operaciones a las que se ha de aplicar esta disposición deben ser en todo caso operaciones sujetas al impuesto, lo cual, como es sabido, requiere de la concurrencia de los requisitos objetivos y territoriales habituales en la mecánica de funcionamiento del impuesto. Transmisiones de suelo edificable afecto a actividades empresariales o profesionales o de edificaciones promovidas por sus transmitentes serían los supuestos más idóneos para la aplicación de la norma.

En este contexto, podría cuestionarse la procedencia en la aplicación de esta disposición a operaciones no sujetas en tanto que transmisión de unidades económicas autónomas, ello en el supuesto de que cupiera la renuncia a esta no sujeción. Esta posibilidad debe descartarse, ya que la citada renuncia no es procedente. Las operaciones dentro del ámbito de aplicación de la no sujeción que establece el artículo 7.1.º de la LIVA son operaciones para las cuales no cabe la renuncia. Resultando operaciones no sujetas al impuesto, carece de sentido la determinación del sujeto pasivo de un impuesto que no se devengará.

El caso de operaciones sujetas pero exentas puede resultar algo más polémico.

De entrada, hay que señalar que se trata de operaciones sujetas al impuesto, ya que, de otro modo, no entraría en juego la norma de exención.

Sobre la posibilidad de que se renuncie a la exención en estas operaciones, evitando de este modo la exacción de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no parece que debiera haber impedimentos de fondo para que así sea, supuesto que se cumplan los demás requisitos a los que se condiciona la misma, especialmente por lo que se refiere al pleno derecho a la deducción en sede del adquirente conforme al destino previsible del inmueble objeto de la transacción. Más dudosa sería la forma en la que se sustancie la comunicación que el adquirente del inmueble ha de dirigir al transmitente para indicarle su condición de sujeto pasivo del impuesto con pleno derecho a la deducción del impuesto soportado (art. 8 del Reglamento del Impuesto), comunicación que carece de sentido cuando uno y otro coinciden en la misma persona. Más allá de interpretaciones literales de la norma, habría que admitir la renuncia por parte del adquirente, aun en ausencia de esta comunicación, habida cuenta de la carencia de sentido de la misma en este contexto.

Finalmente, se puede suscitar la duda de si la regla de inversión del sujeto pasivo alcanza a cualquier entrega de inmuebles realizada por una entidad declarada en situación de concurso o únicamente a las que se puedan ordenar en fase de liquidación. En este punto, la norma es un tanto confusa, ya que menciona únicamente las entregas que se produzcan como consecuencia del proceso concursal, pareciendo limitarse a las que traigan causa de la existencia del mismo.

A estos efectos, quizá se puede hacer referencia a la razón de ser de la disposición, que ya expusimos, tendente a evitar que un tributo repercutido por entidades en situación de insolvencia es deducido por el adquirente del inmueble siendo que su transmitente no lo ingresará a la Hacienda Pública. Es obvio que la quiebra en los ingresos públicos resultante puede afectar tanto a operaciones realizadas en la fase de liquidación de la entidad declarada en concurso como a cualesquiera otras

efectuadas por ella mientras se mantenga esta situación. En cualquier caso, y de ser esta la *voluntas legislatoris*, hubiera sido preferible una mayor claridad en la redacción de la norma, comprendiendo cualquier entrega de inmuebles que se efectúe por una entidad concursada, con independencia de las circunstancias en las que se produzca esta entrega.

El último aspecto que ha de cubrir este análisis es la relación de esta norma con otras dos incluidas igualmente en la LIVA y podrían ser aplicables en estas situaciones.

La primera de ellas es el supuesto de responsabilidad subsidiaria que se regula por el artículo 87.cinco de la LIVA, conforme al cual serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas los destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales y que debieran razonablemente presumir que el IVA repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

La aplicación de esta disposición a entidades declaradas en situación de concurso es discutible.

En primer lugar, hay que tener en cuenta que la norma requiere la realización de la operación por un precio notoriamente anómalo y que no concurren circunstancias que justifiquen esta anomalía. No parece extraño que transacciones efectuadas por una entidad declarada en concurso de acreedores se realicen por precios atípicos, pudiendo justificarse la anomalía en el precio por la situación, cuanto menos de iliquidez, de la entidad. Con todo, resulta una situación discutible, especialmente por las actuales circunstancias del mercado inmobiliario.

Más discutible es la apreciación del segundo de los requisitos que establece el precepto para la exigencia de la responsabilidad, que es la presunción de la falta de ingreso de la cuota correspondiente a la operación, satisfecha por el adquirente del inmueble. En este punto, quizá puede ser relevante el hecho de que el precio del inmueble adquirido se haga efectivo por parte de su adquirente o que, por el contrario, la adquisición se haga en dación de pago, cancelando deuda que su transmitente pudiera tener con el adquirente del mismo. En este segundo caso, es más previsible que no se produzca el ingreso del impuesto satisfecho, por lo que pudiera resultar exigible la responsabilidad que se comenta.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta las complejidades del procedimiento de exigencia de esta responsabilidad, tanto en lo que se refiere a la insolvencia del transmitente como en cuanto a la derivación que ha de realizarse hacia el adquirente del inmueble.

A la vista de lo anterior, no parece exagerado afirmar que la aplicación y efectividad de la responsabilidad subsidiaria que establece el artículo 87.cinco de la LIVA a estas operaciones es dudosa y no exenta de problemas, lo que muy probablemente ha justificado la introducción de la medida de inversión del sujeto pasivo que comentamos. Desde el 1-1-2012, resultando aplicable el procedimiento de autoliquidación a estas operaciones, ya no cabe la exigencia de la responsabilidad subsidiaria comentada.

La segunda disposición con la que podría colisionar el nuevo artículo 84.uno.2.º e) de la LIVA es la disposición adicional sexta de la misma, sobre la que nos limitaremos a indicar que establece un supuesto de representación voluntaria para operaciones efectuadas en procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa para los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este impuesto. Conforme a esta disposición, los citados adquirentes se encuentran facultados para, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos, expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta el impuesto, presentar la autoliquidación correspondiente y proceder al ingreso del impuesto resultante, así como para efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones inmobiliarias que pudieran ser aplicables.

Por especialidad jurídica, hay que indicar que operaciones en las que fuera aplicable la inversión del sujeto pasivo que estamos analizando impedirían la entrada en juego de la referida disposición adicional sexta de la LIVA, quedando excluido, por tanto, el recurso a este supuesto de representación. Nótese que, de aplicarse el referido artículo 84.uno.2.º e) de la LIVA, la condición de sujeto pasivo del impuesto, obligado a su autoliquidación e ingreso, recae en el adquirente del inmueble, por lo que carece de sentido que, adicionalmente, se atribuya la condición de representante del mismo con las facultades a las que se refiere la norma, que en este caso se transformarían en obligaciones.

Al hilo de este comentario, hay una última cuestión dudosa que resaltaremos, que es la documentación de estas operaciones, esto es, la factura que ha de expedirse para la justificación del derecho a la deducción del IVA satisfecho por las mismas. En principio, la norma resulta clara, ya que, conforme al artículo 97.uno.4.º de la LIVA, para cualesquiera de las transacciones a las que se refiere el artículo 84.uno.2.º de la LIVA, el justificante formal del derecho a la deducción es la factura o justificante contable expedido por quien realizó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente. En los casos en los que dicho obligado a la expedición de factura se encuentra establecido en la Comunidad, la norma añade que la factura habrá de cumplir las especificaciones que se contienen en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, que son coincidentes, en lo básico, con el Reglamento sobre obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003.

La aplicación de este dispositivo a las operaciones que comentamos debería conducir a que fuera la entidad declarada en situación de concurso la que expida la factura en la que se documente la operación, por más que sea su destinatario quien tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto. Esta conclusión, sin embargo, es chocante, especialmente en operaciones interiores, en las que falta cualquier tipo de componente internacional y para las que, en ocasiones, es de prever una relativa falta de colaboración por parte de su transmitente, habida cuenta de su especial situación. Ante esta tesitura, habría que plantearse si cabe la expedición de la factura en la que se documente la operación por parte de su adquirente, apelando, llegado el caso, a la propia disposición adicional sexta de la LIVA, que así lo permite para otros casos similares, pero no para este, al menos en la dicción literal de la norma.

En este punto, quizá hubiera sido preferible una previsión específica sobre el particular, especialmente si tenemos en cuenta el relativo margen de maniobra que ofrece a los Estados comunitarios el artículo 178 f) de la Directiva 2006/112/CE.

## V. TIPO IMPOSITIVO APLICABLE A LAS ENTREGAS DE VIVIENDAS

La última disposición a la que ha de hacerse referencia supone la continuación para el año 2012 de la aplicación del 4 por 100 a las entregas de viviendas, que se había dispuesto por real decreto-ley desde el mes de agosto, en principio, con una vigencia temporal limitada a 31-12-2011.

Así, la disposición adicional cuarta del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 diciembre, ha dado nueva redacción a la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, que era la que había establecido la aplicación de este beneficio fiscal, extendiendo su aplicación hasta el 31-12-2012.

Las dudas que suscita la norma son las mismas que ya se produjeron a la entrada en vigor del real decreto-ley del mes de agosto, por lo que es de prever que los criterios administrativos para su resolución sean los mismos. En particular, y por lo que se refiere a su aplicación temporal, la misma será aplicable a cobros recibidos a lo largo del año 2012 a cuenta de viviendas que se entregarán después, así como a entregas que se produzcan durante este año, con excepción de los cobros anticipados recibidos antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 9/2011. En última instancia, se trata de aplicar los criterios que determinan el devengo del impuesto, conforme al artículo 75 de la LIVA, que son los que igualmente determinan el tipo impositivo aplicable, tal y como establece el artículo 90.dos de la LIVA.

Una duda adicional que se ha suscitado en este punto ha sido la compatibilidad de esta disposición con la norma comunitaria, especialmente si tenemos en cuenta que el artículo 99.1 de la Directiva 2006/112/CE parece excluir la aplicación de tipos reducidos inferiores al 5 por 100. En este punto, hay que tener en cuenta que la norma que permite a España aplicar un tipo superreducido del 4 por 100 es el artículo 114 de la Directiva, que establece que los Estados miembros que el 1-1-1993 se vieron obligados a aumentar en más del 2 por 100 su tipo normal vigente el 1-1-1991 podrán aplicar un tipo reducido inferior al mínimo que se establece en el artículo 99 a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III. La misma norma señala que dichos Estados podrán aplicar ese mismo tipo a la ropa y al calzado infantiles y a la vivienda.

Como consecuencia de la armonización relativa de tipos que se produjo el 1-1-1993, España se vio obligada a subir su tipo general en más de dos puntos, pasando del 12 al 15 por 100. Por esta razón, nuestro país aplica el 4 por 100 a determinadas categorías de bienes y servicios incluidas en el anexo III de la Directiva, excepcionando el tipo mínimo que establece su artículo 99.

Considerando que el referido artículo 114 extiende la posibilidad de aplicar este tipo inferior al 5 por 100 a las entregas de vivienda, sin hacer distinción, bien se podría entender que esta posibilidad tiene amparo en la Directiva, aunque habrá que estar a cualquier pronunciamiento que se pueda producir por parte del TJUE, si es así, aunque con la salvaguarda de que el mismo debería respetar situaciones en las que los contribuyentes hayan observado las prescripciones de la ley interna, aunque esta contraviniera el Derecho de la Unión (no parece que se discuta la posible calificación de esta medida como una ayuda de Estado).