

# EL PAQUETE IVA Y OTRAS NOVEDADES NORMATIVAS, JURISPRUDENCIALES Y DOCTRINALES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

**EDUARDO VERDÚN FRAILE**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Extracto:**

**E**N el presente artículo el autor comenta las principales novedades normativas referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido a través de las diferentes normas que se han aprobado a lo largo de 2009. Junto a ellas, se incorporan las cuestiones más relevantes que han afectado a la doctrina de la DGT y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y se efectúa un avance de novedades para 2011, cuyo eje fundamental gira en torno a la transposición de dos directivas comunitarias que deberán ser incorporadas al Derecho interno con efectos 1 de enero de 2011.

**Palabras clave:** IVA, «Paquete IVA» y novedades normativas, jurisprudenciales y doctrinales.

# VAT PACKAGE AND OTHER LEGAL, CASE LAW AND ADMINISTRATIVE LEGAL DEVELOPMENTS ON THE SPANISH VALUE ADDED TAX

**EDUARDO VERDÚN FRAILE**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Abstract:**

**T**HIS paper discusses the main legal amendments to the Spanish VAT in 2009, as well as the chief developments in the general administrative criteria approved by the Spanish Tax General Directorate and derived from the rulings of the European Court of Justice. It also offers a preview of upcoming developments for 2011 on the implementation of two European Communities Directives to be transposed into national law by Member States from 1 January 2011.

**Keywords:** VAT, VAT package and legal, case law and administrative legal developments.

# Sumario

## Introducción.

1. Nuevas reglas generales de localización de los servicios.
  - 1.1. Servicios B2B.
  - 1.2. Servicios B2C.
2. Nuevas reglas especiales de localización de los servicios.
  - 2.1. Servicios relacionados con bienes inmuebles.
  - 2.2. Servicios de transporte de pasajeros, o de bienes en relaciones B2C.
  - 2.3. Manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias o exposiciones.
  - 2.4. Servicios de telecomunicaciones y servicios prestados por vía electrónica.
  - 2.5. Restauración y *catering*.
  - 2.6. Servicios de mediación y trabajos sobre bienes muebles.
  - 2.7. Servicios de arrendamiento de medios de transporte.
  - 2.8. Cláusula de invalidación para servicios que se utilizan y consumen efectivamente en la Comunidad.
3. Eliminación de la *vis atractiva* de los establecimientos permanentes.
4. Atribución de la condición de empresario o profesional a determinadas personas o entidades.
5. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.
6. Novedades incluidas en la Ley de SOCIMI.
  - 6.1. Arrendamientos de viviendas con opción de compra.
  - 6.2. Transmisión de licencias de CO<sub>2</sub>.
  - 6.3. Modificación de la base imponible por impago del destinatario.
7. Novedades incluidas en la Ley de Presupuestos.
8. Otras novedades doctrinales y jurisprudenciales.
9. Avance de novedades para 2011.

## INTRODUCCIÓN

Las novedades normativas que se refieren al Impuesto sobre el Valor Añadido han seguido durante los últimos meses de 2009 un camino un tanto tortuoso por dos razones esenciales: en primer lugar, por una cierta dispersión de las leyes y reales decretos en que se contienen las ya aprobadas y en vigor; en segundo lugar, por el inesperado e inconveniente retraso en la aprobación en las Cortes del Proyecto de Ley por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, retraso debido a las sucesivas ampliaciones en el plazo de presentación de enmiendas en el Congreso y en la coincidencia en su pase al Senado con el fin del periodo de sesiones. El pasado 28 de diciembre se cerró en dicha cámara el plazo de enmiendas, no habiéndose presentado ninguna que afecte a su contenido técnico.

A través de dicho Proyecto de Ley se incorporan al Derecho interno hasta tres directivas comunitarias (Directivas 8, 9 y 117 de 2008), conocidas conjuntamente como Paquete IVA, debiendo ser completada dicha incorporación con la revisión del Reglamento del Impuesto, la cual no ha podido llevarse a cabo hasta la fecha al no disponerse del texto legal definitivo aprobado por el legislativo.

Al respecto, se elaboró y se sometió a información pública antes del verano de 2009 un Proyecto de Real Decreto que contenía, no sólo los necesarios cambios a realizar en el mencionado Reglamento, sino también otras novedades al margen del Impuesto. Asimismo, se recogía en dicho Proyecto el aplazamiento de la obligación de presentar el modelo 340 (información electrónica de los libros registro) hasta 2012 para todos los empresarios no inscritos en el Registro de devolución mensual.

Pues bien, el contenido que no afectaba al IVA del referido Proyecto ha sido publicado en el BOE del pasado 19 de enero, mientras que el aplazamiento de la obligación de presentar el modelo 340 ha sido finalmente introducida en el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre, referente al cálculo de las retenciones en el IRPF publicado el pasado 29 de diciembre (véase al respecto su art. segundo.dos).

De forma resumida, el Paquete IVA contiene previsiones que afectan a los siguientes ámbitos del Impuesto:

- Reglas de localización de las prestaciones de servicios, estableciendo un sistema de tributación en destino de los servicios prestados y recibidos por empresarios y otro de tributación en origen cuando el destinatario es un consumidor final. Es la parte más técnica del Paquete IVA y afecta, exclusivamente, a la Ley del Impuesto, artículos 69, 70 y 72 a 74. El nuevo sistema se completa con la generalización de la regla de inversión del sujeto pasivo, de aplicación obligatoria para todos los servicios que pasan a localizarse conforme a las nuevas reglas generales, pero que el Proyecto de Ley, haciendo uso del margen que otorga la Direc-

tiva 2006/112/CE (en adelante, Directiva IVA), amplía finalmente a cualquier servicio prestado por un empresario no establecido, sin excepciones y en línea con lo que ya ocurría para las entregas de bienes; esto se hace a través de la revisión del artículo 84.uno de la Ley.

- Devoluciones del Impuesto a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del mismo pero con establecimiento o sede en otro Estado miembro; se trata de un sistema de ventanilla única que agiliza y facilita sustancialmente el procedimiento de solicitud. La nueva normativa en este caso es esencialmente de tipo procedimental afectando su parte sustancial al Reglamento del Impuesto, a través de los proyectados nuevos artículos 30 ter, 31 y 31 bis, en desarrollo de los también proyectados nuevos artículos 117 bis, 119 y 119 bis de la Ley, respectivamente.

Junto con ambos aspectos, el Paquete IVA incide sobre otras cuestiones complementarias que afectan a los siguientes preceptos, todos ellos, como se ha indicado, aún no aprobados:

- Se otorga la condición de empresario o profesional a determinadas personas a los solos efectos de la aplicación de las nuevas reglas de localización de los servicios. Se trata del nuevo artículo 5.cuatro de la Ley.
- Se elimina la llamada *vis atractiva* o fuerza de atracción de los establecimientos permanentes, revisando el contenido del artículo 84.dos de la Ley.
- Se establece la obligación de disponer de un NIF-IVA para quienes presten o sean destinatarios de servicios intracomunitarios, a través de la modificación de los artículos 3.3 y 25.2 del Reglamento de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007.
- Se amplía el contenido del modelo 349 a fin de que se informe en el mismo de los tráficós intracomunitarios de servicios, y se revisa la periodicidad de su presentación a través de la modificación de los artículos 78 a 81 del Reglamento del Impuesto.

En la medida en que, como se ha visto, el Paquete IVA afecta a aspectos sustanciales del Impuesto y plenamente armonizados en la Unión Europea, resultó imprescindible antes de fin de año buscar algún tipo de instrumento interpretativo de alcance general que permitiera, siquiera provisionalmente, aplicar las nuevas disposiciones de Derecho de la Unión, lo cual pudo llevarse a efecto a través de la Resolución de 23 de diciembre de 2009, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación e interpretación de determinadas directivas comunitarias en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, publicada en el BOE de 29 de diciembre.

Dicha Resolución establece la aplicación directa de las directivas del Paquete IVA, refundiendo en su contenido las modificaciones legales y reglamentarias pendientes de aprobación que se han indicado.

Quizá la pregunta que procede en este contexto es si existe alguna diferencia sustancial entre el contenido de la Resolución y el de los Proyectos de modificación de la Ley y del Reglamento. La respuesta es que sí y se refiere a la obligación de informar sobre las adquisiciones intracomunitarias

de servicios, que la Resolución no prevé, así como la no ampliación del ámbito de aplicación del artículo 70.dos (véase epígrafe 2.8) que el Proyecto de Ley establece para los arrendamientos de medios de transporte y determinados servicios de mediación y que la Resolución no recoge.

En este momento, el calendario previsto parece apuntar a los meses de febrero-marzo para la aprobación y publicación definitiva del Proyecto de Ley del Paquete IVA, debiendo a continuación ser aprobado el Proyecto de modificación del Reglamento del Impuesto.

Al margen del Paquete IVA, deben citarse dos leyes ya publicadas en el BOE y que han modificado la Ley del Impuesto.

En primer lugar, la Ley 11/2009, de 26 de octubre, reguladora de las SOCIMIS, publicada el 27 de octubre y con efectos desde el día 28 de dicho mes.

En materia de IVA, esta Ley establece tipos reducidos para los arrendamientos de viviendas con opción de compra, flexibiliza la recuperación del Impuesto devengado y repercutido por operaciones a plazos o con precio aplazado cuando hay impago del destinatario, recoge el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en la transmisión de licencias para la emisión de gases de efecto invernadero y dispone que el Gobierno deberá desarrollar reglamentariamente el concepto de obras análogas a las de rehabilitación a que se refiere el artículo 20.uno.22.º de la Ley del Impuesto.

En segundo lugar, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010, la cual prevé el incremento de tipos de gravamen del Impuesto, desde el 1 de julio de 2010, del 7 al 8 por 100 y del 16 al 18 por 100, a la par que aumenta, también desde esa fecha, las compensaciones agrarias previstas para el régimen especial agrícola del Impuesto con el objetivo de que los referidos incrementos no incidan sobre dichos empresarios o profesionales.

A continuación se realiza un análisis más pormenorizado de las indicadas novedades.

## **1. NUEVAS REGLAS GENERALES DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS**

Antes de entrar en el detalle de estas nuevas reglas, debe advertirse que su aplicación resultará verdaderamente general salvo casos muy concretos específicamente tratados por la naturaleza del servicio de que se trate en las reglas especiales. Esto no era en modo alguno lo que ocurría hasta ahora, en la medida en que la aplicación de la regla general recogida en el artículo 69 de la Ley 37/1992 y basada en la tributación de los servicios en la jurisdicción donde se encontraba la sede del prestador, se aplicaba en muy contadas ocasiones.

### **1.1. Servicios B2B.**

A través de la Directiva 2008/8/CE, el Derecho de la Unión establece, en primer lugar, un modelo de tributación de los servicios en destino para operaciones de tipo B2B (utilizando la inevi-

table expresión anglosajona *business to business*), esto es, aquellas prestadas por un empresario y que tienen por destinatario a otro empresario en contraposición a las que se analizan en el epígrafe 1.2 siguiente que serán las tipo B2C o *business to consumer*.

Dicha tributación en destino se completa con las siguientes cuestiones esenciales:

- La obligación que pasan a tener tanto prestadores como adquirentes de servicios intracomunitarios (es decir, los de naturaleza transfronteriza siempre dentro de la Comunidad), de solicitar el alta en el Registro de operadores intracomunitarios (ROI) y, consecuentemente, de que se les asigne el NIF-IVA.

La finalidad de dicha asignación, hasta la fecha limitada en el mundo de los servicios a quienes eran destinatarios de servicios deslocalizables –esto es, transportes intracomunitarios de bienes, servicios de mediación y servicios relacionados con bienes muebles (véase epígrafe 2.6)– no es otra que la de permitir al empresario prestador verificar adecuadamente el estatus de la persona a quien vende esos servicios. Debe tenerse muy en cuenta, a estos efectos, que si se constata erróneamente el estatus empresarial del destinatario y no se comprueba su NIF-IVA, se declarará una operación como no sujeta al Impuesto, con el evidente riesgo de que una regularización fiscal termine exigiendo al prestador el IVA devengado.

- La aplicación obligatoria del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, por lo que será el empresario adquirente del servicio quien deberá autoliquidar el mismo. El prestador se limitará a expedir factura completa sin repercusión del Impuesto.
- La obligación de informar en el modelo 349 del servicio intracomunitario prestado.

Al respecto, conviene aclarar que el Proyecto de modificación del Reglamento del Impuesto prevé la obligación de informar no sólo de los servicios intracomunitarios prestados, sino también de los adquiridos. Siendo este último aspecto voluntario desde el punto de vista de la Directiva IVA, la Resolución de 23 de diciembre no ha previsto más que la obligación de informar sobre las prestaciones, pero no sobre las adquisiciones intracomunitarias de servicios. Debe considerarse, sin embargo, que una vez se apruebe el referido Proyecto la obligación se ampliará a las adquisiciones intracomunitarias de servicios si bien su importe no computará a los efectos de la periodicidad de la presentación del modelo 349.

- En cuanto a dicha periodicidad, y como consecuencia de la Directiva 2008/117/CE (apartado décimo de la Resolución y proyectado art. 81 del Reglamento del Impuesto), la situación es la siguiente: cuando ni en el trimestre en curso ni en cualquiera de los cuatro anteriores se hayan realizado entregas intracomunitarias de bienes y prestaciones intracomunitarias de servicios por importe superior a 100.000 euros, se presentará el modelo 349 trimestralmente; si se supera dicho umbral, la presentación pasará a ser mensual. El momento en que, por superar el umbral citado, se pasa de declaración trimestral a mensual es el mes concreto en el que tiene lugar dicha superación.
- El mantenimiento de la obligación de expedir por parte del destinatario, caso de que esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, la correspondiente autofactura, a la que deberá unir la factura expedida por el prestador del servicio.

## 1.2. Servicios B2C.

En este caso, la tributación tiene lugar en la jurisdicción de origen donde se encuentra la sede o establecimiento del empresario que presta el servicio.

Como exclusión a la aplicación de esta regla tan general y, por tanto, estableciéndose la no sujeción en todo caso, deben citarse los servicios de tipo B2C en los que el destinatario tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad y se trate de servicios de profesionales (publicidad, asesoramiento...), telecomunicaciones o prestados por vía electrónica.

## 2. NUEVAS REGLAS ESPECIALES DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

La aplicación de estas reglas debe realizarse teniendo en cuenta que muchas veces para cada una de ellas se prevé sólo su procedencia para relaciones B2C, por lo que si se tratara de servicios B2B debe aplicarse la regla general de tributación en destino; es el supuesto concreto de los servicios de transporte intracomunitario de bienes, mediación y servicios relacionados con bienes muebles, que sólo se localizan por reglas especiales en relaciones B2C.

Por otra parte, es importante recordar que la aplicación general de la inversión del sujeto pasivo que realiza la norma española para las reglas especiales es voluntaria y no tiene que ser necesariamente secundada por otros Estados miembros, por lo que cabe pensar en servicios, por ejemplo, relacionados con inmuebles en una relación B2B, que obliguen al prestador a identificarse y a repercutir en destino el Impuesto al destinatario aun cuando aquél no disponga en dicho territorio de infraestructura alguna.

### 2.1. Servicios relacionados con bienes inmuebles.

Pocos cambios hay al respecto, más allá de la revisión de la lista ejemplificativa que se contiene en el apartado Tercero.1.1.º de la Resolución y proyectado artículo 70.uno.1.º de la Ley.

Estos servicios siguen tributando, en todo caso, en donde radica el inmueble.

### 2.2. Servicios de transporte de pasajeros, o de bienes en relaciones B2C.

Cuando se trate de los transportes más relevantes, esto es, de transportes intracomunitarios de bienes en relaciones B2B, se aplica siempre la regla general. En este punto es pertinente señalar que desaparecen las reglas de localización especiales de servicios de transportes domésticos, de mediación y accesorios vinculados a dichos transportes intracomunitarios B2B, en la medida en que todos ellos pasan a tributar conforme a la regla general; dichas reglas eran las recogidas en los artículos 73 y 74 de la Ley del IVA.

El resto, que son los que se regulan en esta regla especial, resultan de poco interés dado que en la mayor parte de las veces estarán exentos. En todo caso, el criterio sigue siendo el mismo que hasta ahora: gravamen en función de la parte del trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto.

### **2.3. Manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias o exposiciones.**

Para estos servicios, las reglas existentes hasta el 31 de diciembre de 2009, basadas en la tributación donde tales manifestaciones tengan lugar, son exactamente las mismas que las que resultan procedentes durante todo el año 2010.

Desde el 1 de enero de 2011, la cosa cambia ligeramente para relaciones B2B, ya que esta regla especial queda limitada a su aplicación en relaciones B2C o, siendo B2B, que se trate, exclusivamente, del servicio de acceso a los referidos eventos.

### **2.4. Servicios de telecomunicaciones y servicios prestados por vía electrónica.**

Estos servicios se localizan exactamente igual que como lo hacían hasta la fecha: en relaciones B2B, en destino, y en relaciones B2C, en origen.

La regla especial para ambos queda entonces limitada a los servicios de esa naturaleza que, aun siendo prestados en una relación B2C, la tributación sigue siendo en destino, cosa que ocurre cuando el prestador está establecido en un país tercero pero el destinatario es un consumidor comunitario. Para el caso particular de las telecomunicaciones, se sigue exigiendo, adicionalmente, que el uso o consumo efectivo del servicio tenga lugar en la Comunidad.

En el caso de los servicios electrónicos, se trata de aquellos a los que se les aplica el régimen especial de servicios prestados por vía electrónica. En el caso de las telecomunicaciones, no será hasta el 1 de enero de 2015 hasta que se disponga de la aplicación de un régimen especial similar de ventanilla única, sistema que coincidirá adicionalmente con el cambio en la tributación de servicios B2C prestados en relaciones intracomunitarias que pasarán a tributar a destino; hasta esa fecha, el empresario prestador establecido en el país tercero deberá seguir cumpliendo las obligaciones de repercusión e ingreso donde esté domiciliado el consumidor destinatario. Si bien la Directiva 2008/8/CE ya contiene toda la regulación que deberá transponerse a tales efectos con efectos 1 de enero de 2015, ni el Proyecto de Ley ni la Resolución, obviamente por el plazo temporal que resta, realizan mención alguna al respecto.

### **2.5. Restauración y catering.**

Tampoco en este caso hay variaciones significativas más allá de la técnica utilizada. La regla de tributación es donde tenga lugar la prestación material o el lugar de inicio cuando sean prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad.

## 2.6. Servicios de mediación y trabajos sobre bienes muebles.

Estas reglas, como ya se ha avanzado, se aplican sólo en relaciones B2C, manteniendo por lo demás el criterio de tributación que existía hasta la fecha: donde tenga lugar la operación subyacente si se trata de mediación y donde se realice el trabajo sobre el bien mueble, respectivamente.

Para relaciones B2B, se aplica la regla general y, por tanto, ambos servicios tributan en destino. Esto ocurría ya con anterioridad, si bien se lograba la deslocalización a través de la comunicación por el destinatario al prestador de un NIF-IVA. Ahora dicha comunicación sigue siendo preceptiva si bien no para la localización de la operación, sino para la comprobación por el prestador de que el destinatario es empresario o profesional actuando como tal.

## 2.7. Servicios de arrendamiento de medios de transporte.

Constituye una de las novedades más relevantes del Paquete IVA, ya que hasta 2010 todos ellos tributaban conforme a la extinta regla general basada en el lugar donde se encontraba la sede del prestador.

Los Estados miembros muy fronterizos venían quejándose de que los arrendamientos a largo plazo, especialmente de vehículos, acababan siendo suscritos en las jurisdicciones con tipos más atractivos y en las que, además, y no por coincidencia, se establecían sistemas muy ágiles de devolución del IVA a empresarios no establecidos, siendo luego utilizados esos vehículos en los Estados donde estaban establecidos los arrendatarios.

Para lograr una regla de gravamen mucho más acorde con el lugar de consumo, el Paquete IVA obliga, desde 2010, a que se apliquen las reglas generales cuando se trate de arrendamientos a largo plazo, fijándose para ello el plazo de treinta días con carácter general o de noventa en otro caso.

Con ello se consigue que los arrendamientos de vehículos entre empresas a largo plazo tributen donde se encuentren establecidos los arrendatarios, que parece que es el lugar donde preferentemente dicho arrendamiento se va a consumir.

## 2.8. Cláusula de invalidación para servicios que se utilizan y consumen efectivamente en la Comunidad.

La sujeción de los servicios por medio de las reglas generales o especiales reguladas en los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA, se realiza de acuerdo con un criterio jurídico basado en la ruta contractual. Así se establece expresamente en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de transposición del Paquete IVA.

Esto quiere decir, por ejemplo, que un servicio de publicidad prestado por un empresario madrileño a un empresario francés para que este último promocioe el lanzamiento de un determinado

producto en España, no está sujeto al IVA español sino al francés, con independencia de que el uso o consumo efectivos del mismo vayan a tener lugar en España.

No ocurre sin embargo lo mismo si idéntico servicio fuera prestado a un empresario estadounidense, ya que en tal caso la cláusula de invalidación prevista por el artículo 70.dos de la Ley del IVA llevaría a hacerlo tributar en España.

El elemento clave para la aplicación del artículo 70.dos es que el servicio no esté sujeto en otro Estado miembro, Ceuta, Canarias o Melilla, así como que se refiera siempre a una relación B2B, salvo si se trata de servicios de telecomunicaciones, para los que se dispone dicha aplicación incluso si se trata de una relación B2C.

Pues bien, respecto de dicho precepto, las novedades se centran en una ligera ampliación del ámbito objetivo del artículo 70.dos, alcanzando, desde que se apruebe el Proyecto de Ley (en la medida en que, como se indicó al principio de este artículo, la Resolución en nada afecta al mismo por motivos obvios), a los servicios de arrendamiento de medios de transporte y a la totalidad de servicios de mediación.

Al margen de la revisión de su ámbito objetivo, el resto de características de este artículo permanecen inalteradas.

### **3. ELIMINACIÓN DE LA *VIS ATRACTIVA* DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES**

Los cambios en este particular pueden explicarse más fácilmente con un ejemplo, debiendo advertirse que no afectan en modo alguno al propio concepto de establecimiento permanente.

Supongamos que una empresa con sede en Francia dispone de un establecimiento permanente en Madrid. Por determinadas circunstancias, dicha empresa puede haber establecido un sistema tal que para sus clientes del sur de España utiliza siempre su establecimiento madrileño como vía para la venta y distribución de sus productos. Sin embargo, si se trata de clientes de la zona norte, prefiere una relación directa con los mismos a través de su sede francesa.

Con anterioridad al Paquete IVA, la empresa francesa estaría considerada, en todo caso y para todas las operaciones que realizara en España, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, por lo que sus clientes recibirían en todos los casos factura con repercusión de IVA.

Desde 2010 el tratamiento cambia sustancialmente y solamente se considerará establecida en España a la entidad francesa respecto de las operaciones en las que participe efectivamente su establecimiento madrileño, es decir, aquellas cuyos destinatarios sean clientes del sur de España, ya que sólo en ellas podrá concluirse que el establecimiento «interviene» en su realización.

Para las operaciones concluidas con los clientes del norte de España, al no tener lugar dicha intervención, no se considerará establecida a la empresa francesa, por lo que habrá lugar a inversión del sujeto pasivo.

En definitiva, el Derecho de la Unión obliga a pasar de una definición objetiva de establecido a otra basada en el carácter cualificado del mismo a partir del criterio de intervención, de forma tal que para la misma empresa puede ocurrir que determinadas operaciones deban ser objeto de repercusión mientras que otras irán con aplicación de la regla de inversión.

Alguna cuestión adicional sobre este tema.

En primer lugar, el concepto de establecido al que hemos hecho referencia y que se regula en el artículo 84.dos de la Ley del IVA (apartado Sexto de la Resolución), lo es, exclusivamente, en relación con el concepto de sujeto pasivo, sin que afecte a otros aspectos del Impuesto, muy especialmente a la mención que se realiza en el artículo 119 en relación con las solicitudes de devolución de empresarios o profesionales que tienen establecimiento permanente en España pero no realizan operaciones en un periodo determinado a través del mismo.

En segundo lugar, el concepto de establecimiento permanente que interviene o no en una determinada operación no debe, en ningún caso, extrapolarse a la situación en la que lo que se tiene en el territorio de aplicación del Impuesto es la sede social, para la que se mantiene plenamente la regla de *vis atractiva*.

Finalmente lo más controvertido. ¿Qué se entiende por intervención de un establecimiento en una operación concreta? Pues, de acuerdo con las orientaciones del Comité IVA actualmente sometidas a aprobación en Bruselas en forma de Reglamento comunitario, algo más que la simple expedición de factura o la asunción de labores puramente administrativas. Debe tratarse, en definitiva, de una intervención cualificada en la que verdaderamente haya participación de los recursos humanos y materiales del establecimiento en la producción del bien o servicio.

#### **4. ATRIBUCIÓN DE LA CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL A DETERMINADAS PERSONAS O ENTIDADES**

En el tráfico intracomunitario de bienes es conocida la sujeción de las adquisiciones realizadas por las personas jurídicas que no tienen la condición de empresarios o profesionales, en la medida en que opten por ello o superen el umbral de 10.000 euros.

Pues bien, esa tributación en destino de los tráficos intracomunitarios de bienes de alguna manera se extiende al de los servicios por vía del nuevo artículo 5.cuatro de la Ley del IVA (apartado Primero de la Resolución), al prever la atribución de la condición de empresario a los efectos exclusivos de la aplicación de la regla B2B para la localización de los servicios a dos tipos de personas o entidades: quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con

otras que no estén sujetas al Impuesto, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que, en este último caso, tengan asignado un NIF-IVA español.

Como características esenciales de este precepto conviene señalar que su procedencia no está sujeta a umbral mínimo alguno (se aplica en todo caso) y que para el caso concreto de las personas jurídicas que no son empresarios o profesionales su aplicación requiere que estas personas tengan, con carácter previo a la compra de los servicios de que se trate, el correspondiente NIF-IVA, lo cual relaciona sin duda el artículo 5.cuatro con la intervención por las mismas en tráficos intracomunitarios de bienes previos.

Por otra parte, cuando el precepto habla de personas que realizan actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto, no se está refiriendo a un empresario que eventualmente adquiere un servicio para fines particulares. No es éste el caso de realización simultánea de operaciones sujetas y no sujetas, sino el de la adquisición para fines privados que nada tiene que ver con la finalidad del referido artículo.

Como ejemplos de tan particulares entidades puede citarse el de una fundación que, por realizar todas sus operaciones a título gratuito, no tiene la condición de empresario o profesional [art. 5.uno a), segundo párrafo, de la Ley 37/1992] pero que, eventualmente, comienza a realizar una actividad de edición de libros exigiendo por ello un precio. Asimismo, el de una entidad íntegramente participada por un Ente público cuando una parte de su actividad la realiza frente a terceros diferentes de dicho Ente del que depende.

## **5. DEVOLUCIONES A EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO**

Las novedades en este ámbito, refundidas en los apartados Séptimo y Octavo de la Resolución y derivadas de la Directiva 2008/9/CE, afectan, exclusivamente, a las devoluciones por cuotas soportadas por empresarios comunitarios. Si se trata de solicitantes establecidos en países terceros, la Decimotercera Directiva y, por tanto, el régimen normativo existente hasta la fecha, se mantienen inalterados, siendo necesario que exista reciprocidad de trato, hecho que como es sabido, limita a muy pocos casos las posibilidades de devolución: Mónaco, Suiza, Japón, Noruega e Israel.

Las novedades del sistema son ciertamente de alcance.

Se prevé un sistema de ventanilla única, en el que los empresarios no establecidos deben acceder a la página web correspondiente a su Estado de establecimiento, descargar y rellenar siempre electrónicamente un formulario alojado en la misma por el Estado miembro en el que se hayan soportado las correspondientes cuotas («Estado de devolución») y proceder a su presentación, también por vía electrónica, a través de dicha página web.

Con ello, se consigue facilitar enormemente el arranque del sistema, en la medida en que cada empresario se relaciona con la página web de su Administración fiscal, evitando la carga que suponía presentar formularios ante Estados comunitarios «extranjeros».

Para los empresarios establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, los correspondientes formularios se encuentran disponibles en la página web de la Agencia Tributaria, en la oficina virtual.

Recibida la solicitud, el Estado de establecimiento debe verificar que el solicitante es empresario o profesional y que realiza actividades que le originan el derecho a la deducción, remitiendo entonces dicha solicitud por vía electrónica al Estado de devolución para que proceda a su tramitación.

En cuanto a los requisitos de deducibilidad, han de cumplirse, como ocurría hasta ahora, el de actividad en el Estado de establecimiento (de ahí la comprobación previa a que acaba de hacerse referencia), señalándose cuando proceda el porcentaje de prorrata inferior a 100 que sea aplicable en el periodo de devolución, y la totalidad de los exigidos por el Estado de devolución.

Otras novedades sustanciales se refieren al plazo de devolución, que en ausencia de comprobación expresa por el Estado de devolución es de sólo cuatro meses. Si se abriera dicha comprobación, denominada de obtención de información adicional o ulterior, el plazo pasa a ser, como máximo, de ocho meses.

Transcurridos diez días desde el fin de dichos cuatro u ocho meses, comienzan a devengarse intereses de demora que deberán abonarse al solicitante caso de que su devolución se declare finalmente correcta.

Por otra parte, no cabe exigir la aportación de las facturas originales con la presentación de la solicitud (sí, en su caso, con posterioridad, caso de que se abriera una comprobación de la solicitud), siendo opcional obligar a ello, pero a través de su escaneo electrónico, cuando el importe de la devolución exceda de 1.000 euros con carácter general o de 500 euros en el caso de que se trate de carburante.

Por último, debe señalarse que el sistema se hace accesible a los empresarios canarios respecto de las cuotas que hayan soportado en el territorio de aplicación del Impuesto.

## **6. NOVEDADES INCLUIDAS EN LA LEY DE SOCIMI**

Como se ha indicado al comienzo de este artículo, las novedades que se derivan de la Ley 11/2009 son las relativas a los tipos de gravamen aplicables a los contratos de arrendamiento con opción de compra, a la reducción de la base imponible en el supuesto de impago por el destinatario y al establecimiento del mecanismo de inversión del sujeto pasivo en la venta de licencias de gases de efecto invernadero o CO<sub>2</sub>.

### **6.1. Arrendamientos de viviendas con opción de compra.**

Constatado el cambio tan brusco de ciclo en el mercado inmobiliario y, sobre todo, la dificultad creciente de vender viviendas recién terminadas, los promotores inmobiliarios, sin perder la intencionalidad de venta (elemento esencial para la nueva doctrina de Tributos que ahora abordamos), han comenzado a ofertar dichas viviendas en contratos de arrendamientos con opción de compra.

Este tipo de contratos se configuran con carácter general con una opción de compra más atractiva en términos de precio en función de la premura con que se ejercita, consiguiendo dicho objetivo a través de la recalificación de una parte relevante de las cuotas arrendaticias pagadas que pasa a tener la naturaleza de pago a cuenta una vez que se lleva a cabo tal ejercicio.

Pues bien, la situación de partida en relación con estos contratos a efectos de IVA era la siguiente:

En primer lugar, los arrendamientos con opción realizados por quien había promovido las viviendas para destinarlas a tal fin, debían considerarse, con carácter general, sujetos y no exentos de IVA. Al respecto, el artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, establece expresamente –y así lo sigue haciendo– la exclusión de la exención aplicable a los arrendamientos de viviendas cuando éstos tienen incorporada una opción de compra siempre que, caso de que ésta se ejercite, la entrega que se genere esté sujeta y no exenta del IVA.

Si, por el contrario, la entrega en ejercicio de la opción genera una operación sujeta pero exenta de IVA, el arrendamiento previo también está exento, como lo está siempre el arrendamiento ordinario sin opción alguna.

Esta diferencia de tratamiento provocaba una situación de todo o nada, es decir, o el arrendamiento estaba exento o tributaba al tipo general del Impuesto, circunstancia que se entendía mal. Por otra parte, cuando el ejercicio de la opción determinaba una recalificación de cuotas arrendaticias a pagos a cuenta, debía procederse, y así lo había aclarado Tributos en su doctrina, a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas al 16 por 100 para dejarlas en el 7 o en el 4 por 100 según la calificación de la vivienda entregada.

Por otra parte y en paralelo, aparecía otro problema. Caso de que el promotor no realizara la promoción de las viviendas con la intención inicial de destinarlas al arrendamiento con opción, existía algún pronunciamiento de Tributos en el sentido de considerar que viviendas promovidas para la venta que se destinan al finalizar su construcción a este tipo de arrendamientos provocaba el devengo del IVA en concepto de autoconsumo. Dicho autoconsumo agotaría la primera entrega, el IVA devengado por el mismo no sería deducible y el arrendamiento posterior estaría exento. En definitiva, el IVA terminaba incidiendo en el promotor, hecho que ciertamente resultaba llamativo considerando la naturaleza del Impuesto.

Los tres problemas señalados se solucionan, primero, con la reducción a través de la Ley de SOCIMIS de los tipos impositivos aplicables a los arrendamientos no exentos, de forma tal que las cuotas exigidas a partir del 28 de octubre de 2009 tributan al 7 o al 4 por 100 según sea el tipo aplicable a la entrega de las viviendas, es decir, según sea su régimen de calificación. Esto supone, asimismo, que el IVA repercutido en tales cuotas arrendaticias no debe ser rectificado pues aunque una parte de las mismas se considere posteriormente pago a cuenta de la entrega, el tipo impositivo estará plenamente alineado.

En cuanto al problema del posible autoconsumo, la doctrina de Tributos se ha corregido y aclarado, entre muchas otras posteriores, a través de la contestación vinculante de 13 de noviembre de 2009, N.º V2509-09 (NFC036719).

De forma esquemática, dicha contestación concluye lo siguiente:

- No hay autoconsumo cuando un promotor que ha finalizado la construcción de viviendas decide dedicarlas al arrendamiento con opción, siempre que del contrato suscrito se deduzca que la finalidad esencial de dicho arrendamiento es lograr la venta definitiva de la vivienda, aunque ésta finalmente no tenga lugar o acabe siendo adquirida por el arrendatario que la ocupe, por ejemplo, en tercer lugar.
- El uso de viviendas en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra no agota la primera entrega. Por ello, arrendamientos sucesivos correspondientes a este tipo de contratos se encuentran siempre sujetos y no exentos de IVA cuando el primero de ellos así lo estuviera.

Para finalizar esta cuestión conviene aclarar dos aspectos adicionales.

Cuando un empresario adquiera viviendas para destinarlas a su arrendamiento, con o sin opción de compra, provoca con su adquisición que, como mínimo, se agote la primera entrega de la edificación, por lo que en todo caso el arrendamiento posterior estará sujeto pero exento de IVA y no pueda deducir el Impuesto que soporte, en su caso, en dicha compra. Esta situación será la que típicamente dé lugar a arrendamientos de viviendas con opción de compra exentos de IVA.

Por otra parte, es necesario que la opción de compra esté a disposición del arrendatario durante todo el plazo de duración del contrato, ya que si la situación fuera otra habría autoconsumo cuando el arrendamiento pasara a ser operativo o sin opción asociada.

## 6.2. Transmisión de licencias de CO<sub>2</sub>.

Con anterioridad al verano de 2009, varios Estados comunitarios establecieron medidas concretas en relación con la transmisión de este tipo de licencias, necesarias para producir energía eléctrica, con el objetivo de mejorar su tributación en el IVA y evitar determinadas actuaciones de fraude de tipo carrusel que se habían detectado.

Así, el Reino Unido dispuso la aplicación del tipo del 0 por 100 para su venta, Francia se inclinó por la exención de tipo financiero aplicable a estas compraventas y Holanda decidió aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en la compraventa interior.

En estas circunstancias y con los mismos objetivos, la Ley 11/2009 establece la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en línea con lo que ocurriría si la licencia se adquiere a un empresario comunitario.

## 6.3. Modificación de la base imponible por impago del destinatario.

Como se recordará, a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se modificó el artículo 80.cuatro de la Ley del IVA; la modificación tuvo por finalidad reducir el plazo que debe transcurrir desde el devengo de una operación para poder reducir la base imponible cuando la contraprestación resulte total o parcialmente impagada por su destinatario. Así, dicho plazo, fijado inicialmente en dos años, se redujo a uno.

El problema que se planteó con ello fue el relativo a operaciones con facilidades de pago a través de las cuales se permite al destinatario el pago del precio a plazos o con precio aplazado durante más de un año. Es evidente que en estos casos, cuando se constata el impago, ya ha transcurrido más de un año desde el devengo (momento en que se efectuó la entrega o prestación, de acuerdo con el art. 75 de la Ley del Impuesto) por lo que la reducción de la base imponible por vía del artículo 80.cuatro resultaba imposible.

A fin de solucionar dicho problema, se modifica de nuevo la redacción del artículo 80.cuatro para introducir dos cambios que afectan en exclusiva a las operaciones a plazos o con precio aplazado que supongan un diferimiento en el pago del precio de más de un año desde el devengo; en primer lugar, el plazo de un año que debe dejarse transcurrir antes de reducir la base imponible se computará en estos casos desde el vencimiento del plazo o desde cada uno de los plazos impagados, no desde la fecha de devengo. Además, y respecto del requisito de requerimiento judicial al deudor, necesario en todo caso para reducir la base imponible por vía de este precepto, el efectuado para uno de los vencimientos es suficiente para poder reducir el resto; con ello se evita tener que acudir repetidamente al órgano judicial para cada impago de una misma operación a plazos.

Por lo demás, los requisitos que abren paso a la aplicación de este precepto se mantienen inalterados, especialmente la limitación de que la reducción de la base imponible se realice necesariamente en los tres meses siguientes al fin del plazo de un año que acaba de referirse o las limitaciones objetivas impuestas por el artículo 80.cinco de la Ley, especialmente cuando el destinatario es un Ente público.

## 7. NOVEDADES INCLUIDAS EN LA LEY DE PRESUPUESTOS

En este caso las novedades son más conocidas y se centran en el aumento de tipos impositivos del Impuesto, pasando con efectos 1 de julio de 2010 el tipo general del 16 al 18 por 100 y el reducido del 7 al 8 por 100. El tipo del 4 por 100 no se modifica como tampoco lo hacen las listas de bienes y servicios que tributan a tipos reducidos.

El aumento de tipos desde esa fecha se ve acompañado con la subida en las compensaciones agrarias que pasan a ser del 9 y 7.5 por 100 actuales al 10 y 8.5 por 100, respectivamente.

Los recargos de equivalencia se mantienen invariados.

Desde un punto de vista técnico deben valorarse dos cuestiones principalmente. Por una parte, qué tipos se exigirán cuando una operación concreta se devengue posteriormente al 1 de julio pero antes de esa fecha se hayan abonado por el destinatario pagos a cuenta. Si se continúa la línea interpretativa que se ha seguido por Tributos en otras subidas de tipos en el IVA, resulta esperable que en estos casos los anticipos tributen al 16 o al 7 por 100, según corresponda, y el resto de la contraprestación lo haga ya a los tipos incrementados.

Por otra parte, en el ámbito de la contratación administrativa, las ofertas económicas que se hayan presentado con el tipo vigente hasta el 1 de julio pero correspondientes a contratos a ejecutar posteriormente a esa fecha, deberán considerar la necesaria repercusión al Ente contratante de los tipos incre-

mentados. Ésta fue igualmente la conclusión a que se llegó cuando se revisaron los tipos del Impuesto en el año 1992, pasando entonces el tipo general del 12 al 13 por 100 desde el 1 de agosto de 1992.

## 8. OTRAS NOVEDADES DOCTRINALES Y JURISPRUDENCIALES

Finalizado el análisis de las novedades normativas, cabe a continuación realizar un somero repaso de algunas cuestiones relevantes que han afectado durante 2009 a la doctrina de la Dirección General de Tributos y en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Como consecuencia de expedientes de infracción abiertos contra España por la Comisión Europea, Tributos se ha visto obligada a modificar su doctrina, en primer lugar, respecto del cálculo de la base imponible en las operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura. Cabe citar, entre otras, la contestación de 21 de septiembre de 2009, N.º V2079-09 (NFC035742).

En todo caso, dicho cambio doctrinal habría resultado necesario al existir dos sentencias del Tribunal Supremo [de 18 de marzo (NFJ032664) y 29 de abril de 2009 (NFJ033230)] que expresamente negaban que cuando la edificación futura se entregara al que en su día fue propietario del suelo, debía revisarse la base imponible correspondiente al pago a cuenta (que la entrega de suelo representó respecto de la edificación a construir) calculada cuando la permuta se efectuó, a fin de tomar en consideración la apreciación o depreciación de dicha edificación durante su construcción.

En segundo lugar y a través de la contestación de 30 de noviembre de 2009, N.º V2642-09 (NFC036665), se exige que para la aplicación del Régimen especial del grupo de entidades la entidad dominante tenga en todo caso la condición de empresario o profesional. Resulta curioso en este caso que el expediente de infracción de la Comisión se abriera como reacción a una única consulta de Tributos que fue la de 10 de diciembre de 2007, N.º V2651-07 (NFC028015), en la que se admitía que la dominante no fuera empresario o profesional y, aun así, pudiera aplicar el referido régimen especial.

En otro orden de cosas, debe citarse la consulta de 4 de diciembre de 2009, N.º V2674-09 (NFC036220), en la que, como consecuencia de la Directiva 2009/47/CE del Consejo de 5 de mayo de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en atención a la definición de libro que se contiene en el artículo 2 de la Ley 10/2007, de 22 de junio, de la lectura, del libro y de las bibliotecas y en el Diccionario de la Real Academia Española, se concluye que tributarán al 4 por 100 las entregas de libros electrónicos siempre que se incorporen a un soporte físico y, por tanto, no tengan la naturaleza de servicios prestados por vía electrónica; dicha conclusión tan limitativa no puede ser otra en la medida en que la propia Directiva 2006/112/CE prohíbe expresamente que los servicios electrónicos tributen a tipos reducidos.

Otra materia doctrinal interesante está constituida por la relativa a la aplicación del artículo 7.1.º de la Ley 37/1992. Este precepto, finalmente alineado con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo a través de la Ley 4/2008, ya no exige, como hacía en su redacción original, que la no sujeción en las operaciones de ventas globales de patrimonios empresariales se transmita la totalidad de los

elementos que lo conformen; el elemento esencial que determina la no sujeción es que sea objeto de entrega un negocio en marcha o, más precisamente, una unidad económica autónoma.

Pues bien, la aplicación de este precepto resulta de interés respecto de la venta de los llamados huertos solares. Al respecto, puede citarse la contestación de 19 de enero de 2009, N.º V0069-09 (NFC031713), en la que Tributos se inclina por considerar que la venta de instalaciones solares fotovoltaicas (placas solares) incluidas dentro de las que conforman un parque solar, con subrogación por el adquirente en un contrato de mantenimiento y gestión integral de las placas solares y en un derecho de superficie sobre los terrenos que ocupan, no es constitutivo de un negocio en marcha, en la medida en que dicha transmisión no se acompañe del conjunto de elementos y servicios comunes del propio parque solar y, asimismo, de un soporte técnico-administrativo suficiente. La misma consulta concluye que las placas solares constituyen bienes muebles.

Por su parte, en relación con parques eólicos, en la contestación de 1 de septiembre de 2009, N.º V1921-09 (NFC035509), se establece que si bien los aerogeneradores, que constituyen instalaciones especiales para la producción de electricidad y que se encuentran unidas al terreno donde se cimientan de forma fija constituyen una edificación a efectos del Impuesto, los elementos que conforman un aerogenerador una vez desmontado o demolido el mismo, considerados de forma independiente o en su conjunto, no tienen la consideración de bien inmueble ni, consecuentemente, una edificación.

Otra consulta que puede resultar de interés es la de 25 de septiembre de 2009, N.º V2150-09 (NFC035714), en la que se señalan con carácter ejemplificativo algunos criterios que pueden considerarse para cumplir con la exigencia del destino previsible generador del derecho a la deducción a que se refiere el artículo 20.dos de la Ley 37/1992, artículo que establece la renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias; entre otros, se citan la naturaleza del bien sobre el que recae la exención cuya aplicación pretende renunciarse, pudiendo solicitar el transmitente dicha renuncia en el caso de bienes como almacenes, locales, oficinas, plazas de garaje, naves industriales y suelo urbanizable no en curso (programado o no). Por el contrario, añade la consulta, no sería razonable solicitar la renuncia a la exención respecto de aquellas adjudicaciones de inmuebles terminados que constituyan residencias unifamiliares, residencias colectivas o trasteros, ya que, en la mayoría de los casos, la posterior entrega resultaría exenta del Impuesto sin que en estos casos sea previsible que se renuncie con ocasión de su venta posterior.

En relación con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (superada ya su denominación anterior desde la entrada en vigor del tratado de Lisboa el 1 de diciembre de 2009), puede citarse la sentencia de 12 de noviembre de 2009 (NFJ035917) sobre la sujeción al Impuesto de las actividades desarrolladas por los registradores de la propiedad cuando actúan como oficinas liquidadoras de las comunidades autónomas.

La sentencia trae causa del procedimiento de infracción abierto por la Comisión contra España el 18 de octubre de 2004 y que finalizó con dictamen motivado y subsiguiente presentación de demanda ante el Tribunal de Luxemburgo.

En opinión de la Comisión, las actuaciones de los registradores de la propiedad como oficinas liquidadoras les hace tener la condición de empresarios o profesionales y se encuentran sujetas al IVA en todo caso.

Frente a esta tesis, la posición defendida por España en todo el proceso había sido contraria, al aplicar la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2003 (NFJ014519) (dictada en un recurso de casación en interés de ley), en la que el Alto tribunal concluía justamente lo contrario, es decir, la no sujeción de la referida actividad de los registradores de la propiedad.

La doctrina de Tributos se había manifestado en la misma línea que la de la Comisión Europea. Sin embargo, como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo aludida y a través de la contestación de 14 de noviembre de 2003, N.º 1902-03 (NFC018506), se procedió a modificar la misma acogiendo plenamente el criterio del Supremo consistente, como se ha indicado, en la no sujeción de este tipo de actuaciones de los registradores de la propiedad.

En esencia, el Tribunal de Justicia concluye la plena sujeción de la actividad desarrollada por los registradores como órganos titulares de las oficinas liquidadoras con base en los siguientes argumentos:

- La citada actividad se califica a efectos del IVA como empresarial o profesional.
- Se realiza con carácter independiente de la actuación pública de las comunidades autónomas.
- No puede acogerse al supuesto de no sujeción previsto para la actividad desarrollada por Entes públicos (art. 7.8.º de la Ley 37/1992).
- No se declara contrario a Derecho de la Unión precepto alguno de la normativa del Impuesto.

En cumplimiento de dicha sentencia, una de las enmiendas presentadas en el Senado al Proyecto de Ley de transposición del Paquete IVA tiene por finalidad declarar expresamente la sujeción al Impuesto de los servicios desarrollados por los registradores de la propiedad como órganos titulares de las oficinas liquidadoras, a través de una nueva letra c) al artículo 4.dos de la Ley 37/1992.

Continuando con los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo, ha sido igualmente muy comentada la sentencia de 22 de octubre de 2009, Asunto C-242/08 (NFJ035533), *Swiss Re*, en la que el Tribunal señala categóricamente que la cesión de contratos de seguro no participa de la naturaleza de operaciones de seguro y, por tanto, no está amparada por la exención en el IVA. Considerando que las entidades aseguradoras no deducen prácticamente en ninguna cuantía el Impuesto soportado en la realización de sus operaciones habituales, precisamente como consecuencia de la referida exención, la sentencia indicada provoca ciertamente un sobrecoste a las cesiones de pólizas.

Por su parte, en la sentencia de 3 de septiembre de 2009, Asunto C-37/08 (NFJ034724), *RCI*, en la que España presentó observaciones en la medida en que el litigio principal le afectaba plenamente, el Tribunal de Justicia concluyó que tienen la naturaleza de servicios relacionados con bienes inmuebles los servicios de intercambio de derechos de aprovechamiento por turno de inmuebles vacacionales (los cuales en dicho proceso estaban situados en España). Frente a dicha tesis, defendida por los órganos de comprobación españoles, la Administración británica había pretendido localizar los mencionados servicios aplicando la extinta regla general, esto es, lugar de sede del prestador (lugar que se encontraba, lógicamente, en el Reino Unido).

Finalmente, debe hacerse referencia a la reciente sentencia de 26 de enero de 2010, Asunto C-118/08 (NFJ036742), Transportes Urbanos.

El proceso trae causa de una cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia de la Unión Europea por el Tribunal Supremo español.

Los hechos se refieren a un recurso presentado ante el Supremo contra la denegación por el Consejo de Ministros de una indemnización por responsabilidad patrimonial solicitada por la empresa española Transportes Urbanos como consecuencia del daño que le supuso la errónea transposición del tratamiento a efectos de IVA de determinadas subvenciones, puesta de manifiesto como consecuencia de la sentencia condenatoria contra España del Tribunal de Luxemburgo de 6 de octubre de 2005.

La denegación de la reclamación por el Consejo de Ministros se basó en que la citada empresa había perdido su derecho a la rectificación de sus autoliquidaciones como consecuencia de la prescripción no habiendo agotado por tanto dicha vía ordinaria de recurso.

En estas circunstancias, el Tribunal Supremo albergaba dudas sobre el diferente criterio que considera cuando se impugna un acto administrativo correspondiente a una ley nacional que se declara inconstitucional por el Tribunal Constitucional español, en cuya virtud no se exige necesariamente con carácter previo haber agotado la vía ordinaria de impugnación de dicho acto, respecto del que sigue cuando una ley es declarada contraria al Derecho de la Unión, en relación con el cual sí se exige que se haya agotado la vía ordinaria de impugnación.

En la sentencia, el Tribunal de Justicia analiza dicha diferencia de criterio a la luz de los principios de equivalencia y de efectividad.

Como el Tribunal entiende que la diferencia de criterio es contraria al principio de equivalencia, no pasa a analizar si es o no contraria al de efectividad.

De la sentencia se deduce que no es necesario haber agotado la vía ordinaria de recurso para interponer una reclamación por responsabilidad patrimonial fundada en la incompatibilidad de una norma nacional que ha sido declarada contraria al Derecho de la Unión.

Con dicha conclusión, el Supremo dictará sentencia con toda probabilidad estimando la reclamación de Transportes Urbanos. Con ello se abre la posibilidad de que cualquier otro afectado que hubiera iniciado en tiempo y forma esta vía de recurso vea también estimadas sus pretensiones.

En definitiva, en los casos de transposición errónea de Derecho de la Unión, parece que los afectados podrían recurrir en el marco de las vías ordinarias de recurso o bien, y sin perjuicio de ello, presentar una reclamación por responsabilidad patrimonial.

No obstante, ha de señalarse que los procedimientos de reclamación patrimonial también están sujetos a unos plazos de prescripción (un año desde producido el hecho dañoso).

## 9. AVANCE DE NOVEDADES PARA 2011

Para finalizar este artículo, baste recordar que ya están publicadas en el DOUE dos Directivas comunitarias que deberán ser incorporadas al Derecho interno con efectos 1 de enero de 2011.

En primer lugar, la Directiva 2009/69/CE, de 25 de junio, que refuerza las condiciones mínimas para que una importación de bienes a la que sigue una entrega intracomunitaria de los mismos se encuentre exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta exención se contiene en el artículo 27.12.º de la Ley del IVA.

Al respecto, se mejoran los requisitos que abren paso a la indicada exención estableciendo que para que proceda la misma el importador debe disponer de un NIF-IVA asignado por el Estado miembro de importación o bien deberá nombrar un representante fiscal que disponga de dicho NIF-IVA; en este último caso, dicho representante será sujeto pasivo del Impuesto por la importación y posterior entrega intracomunitaria.

En el mismo sentido, dicha Directiva plantea la necesidad, en relación con la entrega intracomunitaria subsiguiente a la importación, de que el importador comunique los datos identificativos del empresario destinatario de la misma y expresamente señala la posibilidad de exigir al importador, cuando la aduana de importación lo estime conveniente, la prueba de que los bienes importados serán transportados desde el Estado de importación al de destino intracomunitario.

En segundo lugar, la Directiva 2009/162/UE, de 22 de diciembre, que, en esencia, aclara la exención de las importaciones de gas en la Comunidad a través de redes conectadas a la red comunitaria, así como la realizada a través de buques metaneros, y establece un sistema de afectación parcial de bienes muebles e inmuebles al patrimonio empresarial o profesional muy similar al previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992.

Por último y como se señaló al comienzo de este artículo, está pendiente de desarrollarse reglamentariamente el concepto de obras análogas a las de rehabilitación a que se refiere el artículo 20. uno.22.º de la Ley 37/1992, desarrollo que, asimismo, puede ponerse en relación por razón de la materia con el anteproyecto de Ley de Economía Sostenible, el cual prevé la aplicación del tipo reducido del 7 por 100 (8% desde el 1 de julio) para los servicios de mejora en la accesibilidad, eficiencia en el uso del agua y rehabilitación energética, prestados, en todo caso, en viviendas.