

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: REFERENCIA A LOS CAMBIOS NORMATIVOS, JURISPRUDENCIALES Y DOCTRINALES OPERADOS EN EL MISMO

M.^a BLANCA GRANIZO LABRANDERO

EDUARDO VERDÚN FRAILE

Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo los autores analizan las principales novedades normativas que se han producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de los cambios introducidos por diferentes normas estatales aprobadas a lo largo del año 2008. Asimismo, examinan la evolución doctrinal del Impuesto con referencia a las contestaciones más relevantes evacuadas por la DGT a lo largo de los últimos meses e, igualmente, hacen un repaso de las sentencias más significativas del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictadas a lo largo de 2008. Finalmente, realizan unos comentarios sobre el futuro más inmediato del Impuesto, en la medida en que ya está próxima la entrada en vigor el 1 de enero de 2010 de las directivas que han sido denominadas como «Paquete IVA».

Palabras clave: IVA, novedades normativas y doctrinales, jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo y «Paquete IVA».

Sumario

- I. Novedades normativas.
 - I.1. El nuevo concepto de rehabilitación.
 - I.2. Las sociedades mercantiles y su condición de empresario o profesional.
 - I.3. Las transmisiones globales de patrimonio.
 - I.4. Calificación de créditos incobrables.
 - I.5. Importaciones de bienes de escaso valor y en régimen de viajeros.
 - I.6. Requisitos formales para poder ejercer el derecho a la deducción en las importaciones y operaciones asimiladas.
 - I.7. El nuevo sistema de devoluciones mensuales.
 - I.8. Nuevos modelos de autoliquidación del IVA.
 - I.9. Arrendamientos de viviendas con opción de compra.
- II. Novedades doctrinales.
 - II.1. Hecho imponible.
 - II.2. Comercio internacional.
 - II.3. Exenciones interiores.
 - II.4. Base imponible.
 - II.5. Tipo impositivo.
 - II.6. Régimen especial del grupo de entidades.
- III. Evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo durante 2008.
 - III.1. Sentencia de 21 de febrero de 2008, Asunto C-425/06 (NFJ027402), Part Service Srl.
 - III.2. Sentencia de 21 de febrero de 2008, Asunto C-271/06 (NFJ027416), Netto Supermarkt.
 - III.3. Sentencia de 13 de marzo de 2008, Asunto C-437/06 (NFJ027750), Securenta.
 - III.4. Sentencia de 13 de marzo de 2008, Asuntos C-95 y 96/07 (NFJ028276), Ecotrade SpA.
 - III.5. Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Asunto C-288/07 (NFJ029799), Isle of Wight Council.
- IV. El Paquete IVA.

El presente artículo tiene por objeto, en primer lugar, realizar un recorrido sobre las principales novedades normativas que se han realizado en el Impuesto sobre el Valor Añadido en los años 2008-2009.

En segundo término, se analiza la evolución doctrinal del Impuesto con referencia a las contestaciones más relevantes evacuadas a lo largo de los últimos meses por la Dirección General de Tributos (DGT).

Por último, se hace un repaso de las sentencias más significativas del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictadas a lo largo de 2008, para finalizar con unos breves comentarios sobre el futuro más inmediato del Impuesto, en la medida en que ya está próxima la entrada en vigor el 1 de enero de 2010 de las directivas que han sido denominadas como «Paquete IVA» y que modifican a la Directiva 2006/112/CE en dos aspectos muy interesantes: uno, eminentemente técnico como es el conjunto de reglas que permiten localizar las prestaciones de servicios, y otro, más procedimental que regula de forma novedosa las devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos a que se refiere el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (BOE del 29).

En relación con las novedades normativas, debe anticiparse que la Ley 37/1992, se ha visto modificada a lo largo del último año por el Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica (BOE del 22) y más recientemente por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE del 25).

El Decreto-ley 2/2008 afectó exclusivamente al concepto de rehabilitación, con el objeto esencial de excluir el valor del suelo del cómputo del aumento de valor en más de un 25 por 100 que debe cumplirse para que una determinada actuación inmobiliaria se califique como tal a efectos de IVA.

Por su parte, la Ley 4/2008 incorpora a la Ley del Impuesto un conjunto de cambios esencialmente motivados por la evolución del Derecho comunitario y, más concretamente, por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

Así, se retoca el concepto de empresario o profesional en relación con las sociedades mercantiles, corrigiendo la presunción *iuris et de iure* que hacía la Ley y que había quedado superada por determinadas situaciones de hecho. Se incorporan, por fin, los criterios del Tribunal europeo para la correcta aplicación del artículo 7.1.º (transmisiones globales de patrimonio), se introducen límites más flexibles en determinadas franquicias por importación de bienes y se ajusta el requisito formal para la deducción del Impuesto en este tipo de operaciones.

Junto con tales modificaciones, la Ley 4/2008 modifica a la Ley 37/1992 en sus artículos 115 y 116 a fin de introducir la que está siendo sin duda la principal novedad del IVA: el nuevo sistema de devoluciones mensuales, cuyo desarrollo se ha realizado a través del Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, que da nueva redacción al artículo 30 y crea un nuevo 30 bis en el Reglamento del Impuesto.

El nuevo sistema de devoluciones mensuales ha provocado una reorganización y simplificación de los modelos de autoliquidación a través de las Órdenes 3786, 3787 y 3788/2008, de 29 de diciembre (BOE del 30). De todas ellas, debe destacarse la que crea el nuevo modelo 303 que será el utilizado desde 2009 por la práctica totalidad de los sujetos pasivos.

Finalmente, la Ley 4/2008 incorpora la reducción del plazo de dos años a uno para que un crédito tenga la calificación en IVA de incobrable y anuncia la muy próxima revisión del tratamiento en el Impuesto de los arrendamientos de viviendas con opción de compra.

En relación con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, deben destacarse, entre otras, la sentencia *Securenta*, que permite concretar cómo debe deducirse el Impuesto soportado relativo a *inputs* de la actividad destinados simultáneamente a actividades sujetas y no sujetas al mismo. Asimismo, la sentencia *Ecotrade*, que determina una interpretación mucho más restrictiva de la que se realizaba hasta ahora del artículo 89.tres.2.º de la Ley 37/1992.

En cuanto a la doctrina de la DGT, pueden citarse contestaciones que afectan al hecho imponible, en lo que se refiere a la comercialización de bonos multiuso (*vouchers*), así como a las cantidades retenidas en concepto de penalización, que se consideran indemnizaciones en las que no existe acto de consumo, de modo que no se sujetan al Impuesto.

En el comercio internacional se analiza la inclusión en la base imponible de la importación de determinados servicios de transporte y determinados aspectos en las importaciones temporales.

También se tratan las exenciones en el ámbito interno cuando la operación realizada se puede desglosar en principal y accesoria, así como en los casos de externalización o subcontratación de funciones en operaciones financieras, avanzando en el proceso de incorporación a la doctrina de la jurisprudencia más relevante del Tribunal de Luxemburgo sobre este particular.

En lo que respecta a la base imponible, las contestaciones comentadas se refieren a descuentos, accesoriad y tratamiento de créditos que devienen incobrables con posterioridad a una subrogación de un tercero en la posición del titular de los mismos.

Por último, se realizan diversas consideraciones en torno al tipo impositivo aplicable y al régimen especial del grupo de entidades.

Para finalizar, el presente artículo dedica sus últimas líneas a la ya casi inminente entrada en vigor del «Paquete IVA» en enero de 2010.

I. NOVEDADES NORMATIVAS

I.1. El nuevo concepto de rehabilitación.

El artículo 20.uno.22.º de la Ley 37/1992, dispone la exención aplicable a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones una vez terminada su construcción o rehabilitación.

No obstante, el mismo precepto no resulta aplicable y, por tanto, la entrega tributa por el IVA cuando el adquirente de la edificación la va a destinar a su rehabilitación.

El sistema legal, por tanto, atrae al IVA las actuaciones de rehabilitación asimilándolas a las de la construcción del inmueble, con el fin de que el empresario no se vea incidido por la modalidad TPO del ITPAJD, tributo no deducible y que, por consiguiente, no resulta inocuo a estos efectos.

Por todo ello, resulta especialmente importante conocer cuándo una actuación se califica o no como de rehabilitación.

De acuerdo con el artículo 20.uno.22.º de la Ley, dos son los requisitos que deben cumplirse acumuladamente para ello:

- Un requisito cuantitativo, en cuya virtud es necesario que la obra a realizar tenga un coste global que exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si esta se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.
- Un requisito cualitativo, que exige que la obra suponga la reconstrucción de edificaciones mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas.

Pues bien, respecto de la redacción original de dicho precepto, el Decreto-ley 2/2008 realiza cuatro cambios.

El principal, sin duda, consiste en matizar legalmente la doctrina de la DGT sobre este particular, dando nueva redacción al requisito cuantitativo a fin de excluir de forma expresa de la valoración o precio que la edificación tuviera con carácter previo a la rehabilitación el importe correspondiente al suelo. Por ello, a los efectos de computar si se cumple el requisito cuantitativo del 25 por 100, debe considerarse exclusivamente el vuelo. Con ello, resulta evidente que se amplía muy significativamente la posibilidad de que la actuación pueda ser considerada como de rehabilitación.

En segundo lugar, la nueva redacción sustituye la anterior referencia al «verdadero valor que tuviera la edificación» por su «valor de mercado». Con ello, parece que el legislador acude a un tér-

mino más común en el Derecho tributario pero que, como es sabido, no está exento de dificultades cuando se pretende calcular. La Ley del Impuesto no dispone de una definición concreta de valor de mercado; sin embargo, la Directiva 2006/112/CE sí lo define en su artículo 72 con arreglo a los siguientes términos:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "valor normal de mercado" el importe total que, para obtener los bienes o servicios en cuestión, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en condiciones de libre competencia, a un proveedor independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la entrega o prestación».

Por otra parte, y respecto del requisito cualitativo, se introduce una mención en la Ley del IVA a que la reconstrucción del inmueble constituya el objeto principal de la rehabilitación. Con ese término, el legislador parece incorporar en la Ley 37/1992 el requisito incluido en la doctrina de la DGT relativo a que un proyecto global se calificará cualitativamente de rehabilitación cuando más del 50 por 100 de las actuaciones que se van a desarrollar se refieran a la reconstrucción del inmueble [puede citarse, en este sentido, la contestación vinculante de 27 de febrero de 2008, N.º V0447-08 (NFC028723)].

Por último, desaparece de la nueva redacción la referencia a que las actuaciones de rehabilitación deban iniciarse con carácter inmediato a la adquisición del inmueble, requisito de difícil cumplimiento si se considera que antes del inicio de las obras debe disponerse de la total propiedad del inmueble, hecho que no siempre es sencillo, así como del proyecto debidamente visado y aprobado, hechos que sin duda necesitan de un tiempo razonable. En consecuencia, con la nueva redacción habrá de estarse a la intencionalidad con que se realiza la compra, elemento mucho más coherente con la estructura del IVA.

En cuanto a las obras ya iniciadas con anterioridad a la entrada en vigor (22 de abril de 2008) de la nueva redacción del artículo 20.uno.22.º, el apartado uno de la disposición transitoria única del Real Decreto-ley 2/2008, establece una serie de reglas transitorias con el fin de extender el nuevo concepto de rehabilitación, a todos sus efectos, a las entregas de edificaciones o partes de las mismas que se produzcan a partir de aquella fecha, con independencia de que los empresarios que estén llevando a cabo tales actuaciones de rehabilitación hayan recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a la misma.

I.2. Las sociedades mercantiles y su condición de empresario o profesional.

La modificación básica a este respecto se realiza en el artículo 5, apartado uno, letra b) de la Ley. Con la antigua redacción, la cual ha permanecido inalterada desde la creación del Impuesto, se consideraba empresario o profesional a cualquier sociedad mercantil *en todo caso*. El cambio que propone la Ley 4/2008 supone considerar empresarios o profesionales a las sociedades mercantiles *salvo prueba en contrario*.

Hasta ahora, la sociedad mercantil, por el mero hecho de serlo, es decir, de tener dicho carácter mercantil, se le presumía un ánimo de lucro que implicaba considerarla invariablemente empresario o

profesional. Se trataba de una presunción que no admitía prueba en contrario. La Ley 4/2008 introduce dicha prueba en contrario, de modo que es posible que una sociedad mercantil no deba ser considerada como empresario o profesional si efectivamente no realiza una actividad de dicha naturaleza.

Por razones de técnica tributaria, ha sido necesario modificar la letra a) del apartado dos del artículo 4 con el fin de considerar realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles solo cuando estas tengan la condición de empresario o profesional, alineando así los dos artículos relativos a esta cuestión. Podría plantearse, en este sentido, por qué el legislador no ha seguido la misma técnica para la corrección del artículo 5.uno b), disponiendo el carácter empresarial de las entidades mercantiles cuando estas actúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Al respecto, la inclusión de la mención a la prueba obliga a plantear a quién le corresponde la carga de la misma, hecho que si bien debe contestarse a la luz de lo dispuesto por el artículo 105.1 de la LGT (*a quien haga valer su derecho*), no cabe duda de que introduce una cierta complejidad innecesaria.

En cualquier caso, las razones que han llevado a la citada modificación son varias. En primer lugar, cabe destacar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 28 de septiembre de 2005, número 7303/2003 (NFJ021502).

El TEAC reconoce en esta resolución que la regla general en el Impuesto es tajante, pues el espíritu de la Ley lleva a que cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil se halle comprendida en el ámbito objetivo y subjetivo del Impuesto.

Sin embargo, la cuestión que se trata es el carácter empresarial de una entrega de bienes realizada por una sociedad mercantil cuando los bienes transmitidos no se encuentran afectos a su actividad económica. Argumenta el TEAC que para negar el carácter empresarial de la operación habría que justificar que, o bien dichos bienes no son objeto de una actividad económica a efectos del Impuesto, o bien que la actividad del transmitente era ajena y distinta a la que podría haberse desarrollado con los mismos. En el primer caso, lo que ocurre es que al no considerarse como actividad económica a efectos del Impuesto, su realización queda fuera del ámbito de aplicación del mismo. En el segundo caso, lo que se produce es que los bienes no están afectos a la actividad del sujeto pasivo –o dicho de otro modo, no se integran en su patrimonio empresarial– y, en consecuencia, las cuotas soportadas en su adquisición no serán deducibles (art. 95.dos 4.º) y su posterior transmisión estará exenta (art. 20.uno.25.º).

Con esta resolución el carácter tajante de la Ley a que se refiere el TEAC parece que empieza a resquebrajarse, pues se reconoce la posibilidad de que una sociedad mercantil realice operaciones que no son consideradas como empresariales o profesionales. El caso tratado por el TEAC se refería a una sociedad patrimonial, sin embargo, las conclusiones del Tribunal son independientes de la calificación de la mercantil como una sociedad patrimonial o no.

En relación con las sociedades patrimoniales, en particular sociedades *holding*, se puede hacer referencia a varias sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como la senten-

cia de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, Asunto C-60/90 (NFJ001249), la sentencia de 20 de junio de 1996, *Wellcome Trust*, Asunto C-155/94 (NFJ004440) y la sentencia de 29 de abril de 2004, empresa de *Desenvolvimento Mineiro* SGPS, SA, Asunto C-77/01 (NFJ016398).

Las sociedades *holding* se limitan a la tenencia de participaciones accionariales en otras sociedades, percibiendo dividendos por esta razón. Las sentencias anteriores vienen a constatar que estos dividendos no son más que los frutos de un bien y son la simple consecuencia de la tenencia del mismo. Se afirma, pues, que la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, lo cual implica negar a una sociedad *holding*, aunque se trate de una sociedad mercantil, la condición de sujeto pasivo y, por tanto, de empresario o profesional. Sin embargo, señala el Tribunal de Luxemburgo que sí cabe reconocer que se realiza una actividad económica cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades participadas.

Realmente, tanto en el texto de la actual Directiva 2006/112/CE como en el de la antigua Sexta Directiva no se encuentra ninguna mención al carácter obligatoriamente empresarial o profesional de las sociedades mercantiles, por lo que la presunción *iuris et de iure* establecida en la Ley 37/1992 no se apoyaba en ningún precepto comunitario. La modificación llevada a cabo por la Ley 4/2008 admitiendo la prueba en contrario supone una adaptación más ajustada del texto legal español a la normativa comunitaria.

Por último, la doctrina más reciente de la DGT respecto de la actividad de las sociedades mercantiles participadas íntegramente por ayuntamientos u otros entes públicos también ha contribuido a la modificación del artículo 5 de la Ley 37/1992.

De acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2004 (NFJ019867), las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa; tanto es así que la propia Ley de Sociedades Anónimas y luego su Texto Refundido han tenido que exceptuar de la obligación de que el número de socios fundadores no inferiores a tres a las sociedades constituidas por el Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, o por organismos o entidades de ellos dependientes.

Estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público, por lo que vienen a ser consideradas como órganos técnico-jurídicos del ente público que las crea y del cual dependen. En especial, esta dependencia se aprecia claramente desde el punto de vista de su régimen económico-financiero. Así, las transferencias y aportaciones que los entes públicos destinen a la financiación de estas sociedades mercantiles no pueden constituir contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, reduciendo la consideración de las citadas sociedades a meros centros de gasto, negándoseles su condición de empresario o profesional.

En todo caso, ha de señalarse que la propia DGT ha limitado la referida no sujeción a las prestaciones de servicios, no así a las entregas de bienes para las cuales se predica la sujeción al IVA aun cuando tengan por destinatario al ente público del que la sociedad mercantil de que se trate dependa.

I.3. Las transmisiones globales de patrimonio.

En esta modificación la Ley 4/2008 da nueva redacción al artículo 7.1.º de la Ley 37/1992.

El artículo 7 de la Ley del Impuesto regula los supuestos de no sujeción, el primero de los cuales se refería a la transmisión en bloque de un patrimonio empresarial. Esta transmisión podía llevarse a cabo como sigue:

1. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo a favor de otro que continúe en el desarrollo de la misma actividad, *mortis causa*.
2. Transmisión de un patrimonio empresarial que pudiera acogerse al régimen especial de diferimiento en el Impuesto sobre Sociedades al amparo del régimen especial de fusiones, escisiones y ramas de actividad.
3. Transmisión *mortis causa* de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo a favor de otro u otros que continúen en el desarrollo de la misma actividad.

La sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes Sàrl*, Asunto C-497/01 (NFJ015629), trató esta cuestión, disponiendo que la transmisión en bloque de un establecimiento mercantil o una parte de una empresa, no se considerará entrega de bienes a efectos del Impuesto cuando los elementos que se transmiten constituyan, conjuntamente, una empresa o parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma.

La expresión utilizada en la sentencia es la de «transmisión de una universalidad total o parcial de bienes». Las letras a) y c) del antiguo apartado 1.º del artículo 7 entraban en conflicto con el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo, pues este introdujo la noción de transmisión parcial, concepto no incluido en la Ley 37/1992. La clave para aplicar la no sujeción no está en que los elementos transmitidos constituyan la totalidad de un patrimonio empresarial o profesional o no, sino que se trata de que dichos elementos conjuntamente sean capaces de desarrollar una actividad económica autónoma. Esta circunstancia únicamente se podía predicar respecto de la transmisión de las ramas de actividad.

En consecuencia, la Ley 4/2008 ha eliminado los tres supuestos existentes en el citado apartado 1.º reduciéndolos a un único supuesto donde la no sujeción se aplicará cuando los elementos transmitidos sean capaces de desarrollar una actividad económica autónoma, con independencia de si estos elementos conforman la totalidad de una empresa o solo una parte de la misma.

En segundo lugar, la transmisión debe efectuarse entre sujetos pasivos. A estos efectos, carece de importancia que la operación se realice por actos *inter vivos* o *mortis causa*, por lo que estas referencias también han sido eliminadas, pues en la sentencia del Tribunal de Luxemburgo no se hace esta distinción.

Otro aspecto controvertido de la antigua redacción que entraba directamente en pugna con la sentencia *Zita Modes* era que el sujeto pasivo adquirente tenía la obligación de continuar en la misma

actividad económica que venía desarrollando el transmitente. Se indica en la sentencia que el destinatario debe tener la intención de explotar el establecimiento o parte de la empresa transmitida y no de liquidar inmediatamente la actividad o vender, en su caso, las existencias; no obstante, no se exige que el citado destinatario ejerza el mismo tipo de actividad económica que el cedente.

Así lo señala la doctrina de la DGT en múltiples contestaciones: «si bien es necesario que el beneficiario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, no es menos cierto que la actividad económica que realice dicho beneficiario no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente».

Es importante señalar que la no sujeción queda restringida a las transmisiones a favor de un solo adquirente. Simplemente conviene matizar que puede haber tantos destinatarios como «universalidades parciales de bienes» sean transmitidas, aunque cada «universalidad», total o parcial, solamente puede tener como destinatario a un único sujeto pasivo.

La nueva redacción del artículo 7.1.º establece dos supuestos excluidos de la no sujeción, a modo de norma cautelar.

El primero de ellos se refiere a los empresarios o profesionales que hayan adquirido esta condición únicamente por la realización de operaciones que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Este precepto está previsto básicamente para los arrendadores de bienes.

En estos casos, cuando el arrendador transmite bienes de su patrimonio empresarial, esta operación quedará no sujeta al Impuesto siempre que dichos bienes vayan acompañados de una estructura organizativa de factores de producción, es decir, se trata de que el bien o los bienes transmitidos puedan funcionar como una unidad económica autónoma y que la operación no represente una mera cesión de los mismos.

Realmente este supuesto se entiende incluido en el párrafo primero, el general. No obstante, el legislador ha decidido darle una relevancia particular pues se habían planteado muchos casos de arrendadores de edificaciones que eran cedidas a terceros para que continuasen la actividad de arrendamiento y existía conflicto entre el Estado, en lo que respecta al IVA, y la Comunidad Autónoma, en lo referente al ITP. Ahora queda claro cuándo hay sujeción y cuándo no. En el caso de que se trate de operaciones no sujetas al IVA, se exigirá el ITP. Si hay sujeción, lo más habitual es que también se trate de una operación exenta por segunda o ulterior transmisión de edificaciones. En principio cabría pensar que también en este caso debe exigirse ITP, sin embargo, se trata de un supuesto en el que se puede renunciar a la exención, por lo que tributaría por IVA.

El segundo supuesto en el que no se aplica la no sujeción afecta a los denominados promotores ocasionales, esto es, empresarios o profesionales que hayan adquirido tal condición exclusivamente por la realización de actividades de urbanización de terrenos o bien promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones cuando su destino sea la venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

En estos casos, se planteaba la duda de si un empresario que urbaniza un terreno, siendo este su único activo, y lo transmite a otro sujeto pasivo para su explotación, esta cesión estaría no sujeta, puesto que se trata de la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial. Con anterioridad a la nueva redacción del artículo 7.1.º dada por la Ley 4/2008, la DGT evacuó algunas contestaciones en las que se aclaraba que se trataba de una operación sujeta, pues, de otro modo, se estaría vaciando de contenido el artículo 5.uno d) yendo en contra del espíritu de la Ley.

El legislador ha querido dejar clara esta cuestión, sin necesidad de tener que acudir a la doctrina para determinar la tributación en el Impuesto en estos casos.

Por último, el nuevo artículo 7.1.º amplía la subrogación del adquirente en la posición del transmitente a los efectos del ejercicio del derecho a la deducción para todos los preceptos legales posibles y concreta que la eventual desafectación de los elementos adquiridos determinará el gravamen según proceda conforme a las reglas generales del IVA (autoconsumos, exenciones, etc.).

I.4. Calificación de créditos incobrables.

El apartado cuatro del artículo 80 regula la reducción de la base imponible en el caso de que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. La regulación de este precepto se completa con lo dispuesto en su apartado tres, en el que se permite la reducción de la base imponible del Impuesto cuando el destinatario de las operaciones gravadas haya sido declarado en situación de concurso de acreedores.

La Ley 4/2008 modifica exclusivamente el artículo 80.cuatro. Desde su entrada en vigor, una de las características que necesita reunir un crédito para que se considerase total o parcialmente incobrable es que debe haber transcurrido un año (en lugar de dos, como ocurría hasta la modificación del precepto) desde el devengo del Impuesto repercutido sin que el mismo se haya cobrado total o parcialmente.

Sobre este tema deben precisarse dos aspectos. En primer lugar, en cuanto al procedimiento para la reducción de la base imponible, los restantes requisitos establecidos legal y reglamentariamente siguen invariados. Es el caso, en especial, de la necesidad de que la modificación se realice, en todo caso, en el plazo de los tres meses inmediatos siguientes al transcurso de un año desde el devengo.

En segundo lugar, la disposición transitoria tercera de la Ley 4/2008 permite la reducción de la base imponible para los créditos que, a su entrada en vigor, se encontraran pendientes de reducción porque hubiera transcurrido más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo, asegurando que el nuevo plazo no perjudique a ningún sujeto pasivo.

A la par, la misma disposición transitoria recuerda que si es posible la reducción de la base imponible con arreglo a lo dispuesto por los apartados tres y cuatro del artículo 80 simultáneamente,

la misma debe acometerse de acuerdo con el artículo 80.tres. La razón debe buscarse en la imposibilidad de la Administración tributaria de personarse en el procedimiento concursal si este le fuera comunicado por el acreedor a quien subroga tardíamente. Esta prevalencia ya ha sido reiterada por la doctrina de la DGT.

I.5. Importaciones de bienes de escaso valor y en régimen de viajeros.

Esta modificación incorpora los nuevos importes de las franquicias que se regulan en la Directiva 2007/74/CE, del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, relativa a la franquicia del IVA y de los Impuestos Especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países.

La nueva redacción del artículo 34 tan solo modifica el valor global de los bienes cuya importación queda exenta cuando se trata de importaciones de bienes de escaso valor. Este importe pasa de 22 euros a 150 euros.

En cuanto a las importaciones de bienes en el régimen de viajeros, se han producido diversos cambios.

En primer lugar, se ha modificado el valor global de los bienes contenidos en los equipajes personales de viajeros cuya importación queda exenta, que pasa de 175 a 300 euros. En el caso de que el viajero sea menor de 15 años, la cuantía pasa de 90 a 150 euros.

Por otra parte, se añade una novedad respecto de viajeros que lleguen al territorio de aplicación del Impuesto por vía marítima o aérea. En estos casos, el valor global de los bienes contenidos en los equipajes personales de estos viajeros cuya importación está exenta asciende a 430 euros.

También se añade una referencia a los medicamentos necesarios para el uso normal del viajero en el sentido de que no se computará el valor de los mismos para la determinación de los límites de la exención, que han sido actualizados.

En lo que respecta a los combustibles, la antigua redacción solo mencionaba los combustibles contenidos en depósitos portátiles, dejando exentos los que no excedieran de 10 litros por cada medio de transporte con motor mecánico para circular por carretera. Con la modificación de este párrafo se mantiene la exención anterior, aunque se elimina la referencia a cada medio de transporte con motor mecánico para circular por carretera y se especifica que la exención será aplicable a los combustibles contenidos en los depósitos normales de medios de transporte motorizados.

En cuanto a las labores de tabaco, se mantienen los umbrales, si bien se incluye una previsión que determina que la franquicia se podrá aplicar a cualquier combinación de labores de tabaco siempre que el total de los porcentajes utilizados de cada franquicia autorizada no supere el 100 por 100. Lo mismo sucede respecto del alcohol, aunque en este caso sí se introducen cambios en las cantidades. Se permite la importación de otros vinos distintos de los espumosos y generosos hasta 4 litros,

cantidad que antes se reducía a 2 litros. En cuanto a la cerveza, que con anterioridad no se mencionaba en este artículo, se permiten 16 litros. Por último, se elimina toda restricción respecto de las importaciones de perfumes, café o té.

Para finalizar con este apartado, se aclara el concepto de tránsito, de manera que no se considerarán en dicho régimen a los pasajeros que sobrevuelan el territorio de aplicación del Impuesto sin aterrizar en él.

I.6. Requisitos formales para poder ejercer el derecho a la deducción en las importaciones y operaciones asimiladas.

Esta modificación termina de alinear la Ley 37/1992 con la Directiva 2006/112/CE. Al respecto, la Comisión había considerado en 2006 que la norma española no incorporaba correctamente los preceptos del Derecho comunitario en la medida en que:

- Establecía que el derecho a la deducción del IVA en las importaciones nacía con el pago de las cuotas correspondientes (antiguo art. 98.dos) y que,
- Su ejercicio se condicionaba a estar en posesión de un documento acreditativo del pago de las importaciones (art. 97.uno, que es el que ahora se modifica).

Ninguno de los dos requisitos encontraba apoyo en la Directiva, por lo que, habiéndose derogado el artículo 98.dos por medio de la disposición final séptima de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, faltaba por corregir el artículo 97, lo cual se consigue finalmente por medio de la Ley 4/2008.

I.7. El nuevo sistema de devoluciones mensuales.

Con anterioridad a la Ley 4/2008 el sistema de devoluciones era, por un lado, el general, es decir, aquel en el que se permitía la devolución del saldo existente a 31 de diciembre en la última declaración-liquidación mensual o trimestral a presentar del 1 al 30 de enero del año inmediato siguiente y, por otro lado, el especial para exportadores y otros operadores económicos, en el cual se permitían las devoluciones mensuales exclusivamente a quienes se encontraban incluidos en la lista de operaciones contenidas en el derogado artículo 30 del Reglamento del Impuesto, tuviesen una cifra mínima de negocio y estuviesen inscritos en un registro especial.

Con la modificación de los artículos 115 y 116 de la Ley 37/1992, este sistema de devolución mensual se generaliza a cualquier sujeto pasivo, con independencia de su volumen de operaciones, realizándose el desarrollo reglamentario a través del nuevo artículo 30 del Reglamento del IVA por medio del Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre (BOE del 27).

Dicho precepto establece una serie de requisitos de obligado cumplimiento para poder acogerse al sistema:

1. Estar inscrito en el registro de devolución mensual. La inscripción implica:
 - Que el sujeto pasivo solicite el alta mediante la presentación de una declaración censal, modelo 036.
 - Que el sujeto pasivo se encuentre al corriente de sus obligaciones tributarias.
 - Que el sujeto pasivo no se encuentre en alguno de los supuestos que podría dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal.
 - Que el sujeto pasivo no realice ninguna actividad que tribute en el régimen simplificado.
2. Se deberá permanecer en el registro de devolución mensual al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción y, en el caso de que no hubiesen iniciado su actividad o hubiesen solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones, al menos durante el año de la solicitud y el inmediato siguiente.
3. Se presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto exclusivamente por vía telemática y con periodicidad mensual.
4. Se deberá presentar la declaración informativa acompañada del contenido de los libros-registro del Impuesto.

La inscripción se podrá realizar en el mes de noviembre del año anterior al que se desea que tenga efectos, o bien con ocasión de la presentación de cada declaración periódica (modelo 303), hecho este último que abre el registro, muy especialmente, a quienes comiencen el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Por su parte, se podrá solicitar la baja del registro en el mes de noviembre de cada año con efectos a partir del 1 de enero del año siguiente.

El sistema de devolución mensual también se prevé en el régimen especial del grupo de entidades, haciendo ambos sistemas plenamente compatibles. No obstante, en estos casos, la inscripción en el registro, que deberá ser cumplida por la entidad dominante, es igualmente necesaria, pero solo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen el régimen especial decidan tal inscripción, debiéndose solicitarse en diciembre del año inmediato anterior al que deba surtir efectos o bien con ocasión de la presentación de cada declaración-liquidación (modelos 322 y 353).

Otras características del registro se refieren a la necesidad de que, solicitada la inscripción, la Administración notifique expresamente el alta en el mismo; la eventual exclusión del registro, que podrá ser acordada cuando se constate que dejan de cumplirse los requisitos de acceso, y la obligación de los empresarios inscritos de solicitar la baja cuando comiencen el desarrollo de una actividad acogida al régimen simplificado.

En todo caso, debe señalarse que quienes se inscriban en el registro deberán presentar adicionalmente, junto con el modelo 303 por vía telemática y periodicidad mensual, el nuevo modelo 340 en el que se incorporan electrónicamente los datos de todos los libros-registro llevados a efectos del IVA.

Esta obligación, sin duda la más controvertida en el nuevo sistema, se aplicará al resto de sujetos pasivos, aun cuando no estén inscritos en el registro, desde 2010 siempre que deban presentar sus autoliquidaciones por vía telemática (grandes empresas y quienes tengan la forma de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada).

La obligación de presentar el modelo 340 incumbe a todos los inscritos en el registro en 2009, con inclusión de quienes estaban inscritos en el extinto registro de exportadores, para los cuales la norma prevé su volcado automático al registro de devoluciones mensuales salvo que soliciten la baja durante enero de 2009 (o posteriormente).

Por último, se especifica en la Ley el procedimiento que ha de seguir la Administración para la realización de las devoluciones. Este procedimiento es el denominado de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos y se regula en los artículos 124 a 127 de la Ley General Tributaria, en los mismos términos y con los mismos plazos existentes hasta la creación del registro.

Junto con el nuevo artículo 30, el Real Decreto 2126/2008 ha introducido en el Reglamento del IVA un nuevo precepto, el artículo 30 bis, con el que se autoriza a que quienes ejerzan la actividad de transporte de viajeros o mercancías por carretera soliciten directamente a la Administración tributaria la devolución de las cuotas deducibles soportadas por la adquisición de medios de transporte.

I.8. Nuevos modelos de autoliquidación del IVA.

Junto con el nuevo sistema de devoluciones mensuales, la gran novedad en la gestión del IVA en 2009 está constituida por la simplificación en el sistema de modelos que deben utilizarse para la declaración periódica. A la par, se retoca el contenido de las declaraciones censales 036 y 039 para que dichos modelos sean utilizados para solicitar la inscripción en el registro de devoluciones mensuales por la generalidad de los empresarios o profesionales y por quienes tributen en el régimen especial de grupos en IVA, respectivamente.

Así, la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, crea el nuevo modelo 303 que sustituye a los modelos 300, 330, 332 y 320.

De esta forma, el nuevo 303 se configura como el modelo que deberán utilizar desde 2009 la práctica totalidad de los sujetos pasivos a salvo, esencialmente, de aquellos que tributen por el régimen simplificado.

Su ámbito de aplicación se extiende a dos colectivos especialmente relevantes: quienes están inscritos en el registro de devoluciones mensuales y las grandes empresas.

En cuanto a su periodicidad, el modelo 303 se presentará mensualmente por los dos colectivos citados y, asimismo, por los sujetos pasivos que tributen conforme al régimen especial del grupo de entidades. En el resto de los casos, la presentación será trimestral.

Y respecto de la forma de presentación, resulta preceptiva la vía electrónica si la frecuencia es mensual o bien se trata de entidades con forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada.

La segunda gran novedad en materia de modelos la constituye el 340, al que ya se ha hecho referencia en el apartado anterior del presente artículo, creado por la Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, a través del cual quienes estén inscritos en el registro de devoluciones mensuales cumplirán con la obligación asociada al mismo de presentar mensualmente junto con su autoliquidación (modelo 303) la información contenida en los libros-registro de facturas expedidas, recibidas, bienes de inversión (esta información solamente en la autoliquidación de diciembre) y determinadas operaciones intracomunitarias.

No obstante, debe volver a recordarse que dicha obligación de información periódica de libros-registro y, por lo tanto, de presentación del modelo 340, deberá ser cumplida desde 2010 en las condiciones que disponga el Ministro de Economía y Hacienda por todos los sujetos pasivos que deban presentar sus autoliquidaciones por vía telemática (grandes empresas, entidades que tributen en el régimen de grupos en IVA, inscritos en el registro de devoluciones mensuales y entidades con forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada).

Finalmente, debe hacerse una breve mención a los transportistas de mercancías o viajeros por carretera, los cuales, en virtud del nuevo artículo 30 bis del Reglamento del Impuesto, pueden desde 2009 solicitar la devolución del Impuesto soportado por la adquisición de medios de transporte. Estos empresarios deberán utilizar para ello el modelo 308 que deberá presentarse por vía electrónica.

1.9. Arrendamientos de viviendas con opción de compra.

La disposición adicional primera de la Ley 4/2008, bajo la rúbrica «*Medidas para incentivar la política de vivienda*», anuncia que «el Gobierno presentará en el plazo de tres meses un plan de medidas que incentiven, en el marco de la normativa de la Unión Europea, la promoción de viviendas para destinarlas al arrendamiento con opción de compra y que fomenten la rehabilitación de viviendas».

El tratamiento que dispensa la Ley 37/1992 a los arrendamientos de viviendas que incorporan opción de compra y la doctrina de la DGT dictada al respecto resultan sin duda complejos y llevan a situaciones poco deseables.

Simplificando mucho las cosas, pueden plantearse dos posibles escenarios:

En primer lugar, el del promotor que traslada en bloque un conjunto de viviendas terminadas a la actividad de arrendamiento con opción de compra. Dicho traslado podría considerarse, y así lo

ha hecho la DGT en su doctrina, como autoconsumo de bienes por cambio de sector diferenciado [art. 9.1.º c) de la Ley 37/1992] y, por tanto, ser generador de un IVA devengado no deducible para el promotor, en la interpretación de que dicho autoconsumo agotaría la primera entrega y, por tanto, el arrendamiento posterior estaría exento por disponerlo así el artículo 20.uno.23.º de la Ley sin que resultara de aplicación la exclusión de la letra d') de dicho precepto (al estar la entrega en ejercicio de la opción de compra exenta por ser ya segunda).

En consecuencia, el promotor se vería incidido por el IVA del autoconsumo si bien el arrendamiento con opción estaría exento.

En segundo lugar, podría plantearse la situación en la que un promotor ofrece simultáneamente la venta o el arrendamiento con opción de las viviendas que constituyen sus existencias. Esta visión alternativa podría determinar, si bien no en una interpretación pacífica, que el autoconsumo que se realizara fuera el regulado por el artículo 9.1.º d) de la Ley 37/1992. Para este supuesto hay no sujeción cuando la operación a que se destinan las existencias es originadora del total derecho a la deducción. En esta inteligencia, el arrendamiento con opción pasaría a tributar al 16 por 100, hecho que podría matizarse si en el contrato se dispusiera la posibilidad de recalificar como precio de compra del inmueble una parte de las cuotas arrendaticias abonadas, ya que en este caso, la DGT ha establecido que deberá recalcularse el IVA devengado inicialmente al 16 por 100 al 4 ó 7 por 100 según proceda conforme a la calificación de la vivienda adquirida.

Sin duda, ambos planteamientos son difíciles de explicar en la actualidad y por ello el legislador deberá clarificar y, sobre todo, simplificar, la tributación de este tipo de operaciones tan comunes hoy.

II. NOVEDADES DOCTRINALES

II.1. Hecho imponible.

La contestación de 16 de diciembre de 2008, N.º V2404-08 (NFC031550), trata la cuestión de la venta de una «tarjeta regalo» que da derecho a su poseedor a adquirir cualquiera de los productos ofertados en las tiendas del grupo de la entidad que comercializa la tarjeta, de manera que en el importe de la compra de los productos realizada por el poseedor se descuenta la cantidad disponible en la tarjeta.

La DGT ha resuelto esta consulta conforme a la doctrina que sobre bonos o *vouchers* viene aplicando. En opinión de la DGT, cuando una entidad emite unos títulos con los que sus adquirentes van a tener acceso a entregas de bienes y prestaciones de servicios, ninguna de las cuales está identificada en el momento de la emisión de los títulos, la mera emisión y entrega de estos no ha de ser considerada en sí misma como una operación relevante a efectos del Impuesto. Este tipo de títulos se denominan bonos multiuso y su tributación ha sido tratada en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de febrero de 2006, *BUPA Hospitals Ltd*, Asunto C-419/02

(NFJ021665), en la que se indica que no pueden estar sujetos al Impuesto los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificadas.

Concluye la DGT que la venta de las «tarjetas regalo» que permiten adquirir ciertos bienes ofrecidos en las tiendas del grupo de la consultante es un operación no sujeta al Impuesto que no implica repercusión alguna del mismo. Esto ha de entenderse sin perjuicio de la tributación que corresponda por la posterior adquisición de los bienes con ocasión de la redención del saldo inicial según este se vaya cancelando por la compra sucesiva de bienes. Dichas compras determinarán la realización de entregas de bienes que estarán sujetas al Impuesto conforme a los requisitos generales de sujeción incluidos en el artículo 4.º de la Ley 37/1992.

Existe otro aspecto del hecho imponible que es necesario comentar, pues se trata de un cambio de criterio en la doctrina de la DGT. La cuestión gira en torno a las cantidades retenidas en concepto de penalización. En particular, la consulta de 7 de marzo de 2008, N.º V0517-08 (NFC028842) se refiere al caso de la compraventa de una vivienda, donde el comprador se obliga a realizar distintos pagos al vendedor. En dicho contrato figura una cláusula según la cual la falta de pago por la parte compradora faculta a la vendedora a dar por resuelto el contrato de compraventa, reteniendo en su poder y haciendo suyo en concepto de penalización el equivalente al 50 por 100 de las cantidades abonadas hasta ese momento.

La doctrina de la DGT venía estableciendo que en estos casos había que aplicar lo dispuesto en el artículo 78.dos.5ª según el cual la base imponible estará constituida por las cantidades retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al Impuesto. De ello se deducía que no procedía efectuar rectificación alguna por la parte del precio retenida porque se encontraba sujeta al Impuesto al mismo tipo que la operación que había sido resuelta.

Sin embargo, el Tribunal Europeo dictó sentencia de 18 de julio de 2007, Asunto C-277/05 (NFJ026002), planteado por la *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* contra Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, acerca de la sujeción al Impuesto de las arras percibidas por la *Société thermale* en el momento de la formalización de la reserva de habitación y conservadas por esta en caso de anulación de dicha reserva.

Argumentaba el Tribunal que la conservación de las arras por el empresario es la consecuencia del ejercicio por parte del cliente de la facultad de desistimiento que se había puesto a su disposición y sirve para indemnizar a dicho empresario de los efectos del desistimiento, por lo que se excluye del ámbito del Impuesto.

De acuerdo con el criterio del Tribunal de Luxemburgo, la DGT concluyó que «la cantidad del precio retenida en concepto de penalización por los perjuicios causados al incumplirse por el comprador de la vivienda y el local de negocio los compromisos adquiridos, no constituye contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que la promotora no deberá repercutir el citado tributo por la retención de la referida cantidad, estando obligada a la emisión de una factura rectificativa por el total de las cantidades anticipadas por el comprador».

II.2. Comercio internacional.

En este ámbito se pueden destacar dos contestaciones de relevancia.

En la contestación de 10 de diciembre de 2008, N.º V2346-08 (NFC031548), el consultante desea conocer el alcance de la exención de servicios de transporte relacionados con importaciones. El caso que se plantea es el de una entidad transportista que presta sus servicios a una transitaria, la cual interviene en la importación de una mercancía, facturando el transporte desde el puerto de descarga hasta el interior del territorio español. La transitaria factura a una empresa belga que vende la mercancía a la empresa española importadora y en la declaración de importación se liquidará el importe que la empresa belga cobra a la española por el mayor importe de la venta a la importación.

En principio, según resulta de lo dispuesto en el artículo 64 cabría eximir del Impuesto los gastos de transporte interno que se conocieran en el momento del devengo del Impuesto a la importación de las mercancías, siempre que estuvieran comprendidos en la base imponible de las importaciones. Sin embargo, en el caso planteado en la consulta no podrán resultar exentos ni los servicios de transporte prestados por la consultante a la transitaria ni siquiera el transporte que esta última realiza para la empresa belga vendedora.

Los argumentos de la DGT son los siguientes:

«En efecto, el artículo 64 de la Ley 37/1992, determina que estarán exentos aquellos servicios cuya contraprestación se incluyera en la base imponible de la importación, y en el despacho de importación figura, en el supuesto de consulta, la contraprestación procedente del importador a la empresa belga y no otra contraprestación, en particular, el concepto recogido en el artículo 64 citado no se corresponde con la contraprestación exigida por la consultante a la transitaria ni, tampoco, a la contraprestación pactada entre la transitaria y la empresa belga.

Esta relación directa entre el transporte y la figura del importador trae causa de lo establecido en el artículo 11.15.º de la Ley 37/1992, que determina que en las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

La sociedad belga presta servicios de transporte, al igual que la transitaria y que la subcontratada por esta, la consultante, y la contraprestación incluida en la base imponible de la importación no podrá ser otra que la facturada por la sociedad belga a la importadora española».

Existen contestaciones anteriores en este sentido como la N.º 1279-98 de fecha 15 de julio de 1998 y la N.º 1890-03 de fecha 13 de noviembre de 2003 (NFC026927).

La segunda consulta destacable [contestación de 2 de diciembre de 2008, N.º V2296-08 (NFC031526)] que se refiere a exenciones en la esfera del comercio internacional trata sobre la exen-

ción de una importación temporal de aeronaves para su fletamento a favor de una entidad íntegramente dependiente de una comunidad autónoma, que las destinará a labores de lucha contra incendios.

El artículo 22.cuatro de la Ley dispone la exención de las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o parcial, y arrendamiento de aeronaves utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas. Esta exención está condicionada a que el adquirente o destinatario de los servicios indicados sea la propia entidad pública que utilice las aeronaves en las funciones públicas. La normativa del Impuesto no establece el concepto de entidad pública.

Sin embargo, la doctrina más actual de la DGT considera que las entidades de carácter mercantil íntegramente dependientes de entes de naturaleza territorial son órganos técnico-jurídicos de dichos entes territoriales a efectos de la sujeción al Impuesto cuando se cumplen los siguientes requisitos:

«1.º Su capital sea propiedad íntegra del Ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones.

2.º Tenga por único y exclusivo destinatario de los servicios que presta al Ente autonómico que la ha creado.

4.º Su financiación se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local.

5.º No haya riesgo alguno de distorsión significativa de la competencia que se pueda derivar del tratamiento que se señala en esta contestación».

De este modo, la DGT determina que la importación temporal de aeronaves para su fletamento total con fines de labores de lucha contra incendios a favor de una entidad íntegramente dependiente de una comunidad autónoma se encontrará exenta del Impuesto.

II.3. Exenciones interiores.

La contestación de 1 de diciembre de 2008, N.º V2282-08 (NFC031521), versa sobre prestaciones de servicios de podología, efectuadas por un podólogo en el ejercicio de su profesión, consistentes en la adaptación de las prótesis, adquiridas de terceros, a las condiciones particulares de sus clientes y posterior colocación de las mismas.

En la contestación de la DGT se considera que la entrega de la prótesis está directamente relacionada con la prestación de los servicios sanitarios de podología, de modo que dicha entrega tiene carácter accesorio respecto de la operación principal. Efectivamente, según la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal

cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador y esto es lo que sucede en el supuesto de consulta.

Dado que el servicio principal tiene naturaleza sanitaria (servicios de podología) la DGT concluye que la entrega de la prótesis también ha de estar exenta, ya que al tratarse de una operación accesoria debe seguir el mismo régimen que la principal.

Existe otra contestación interesante de 5 de noviembre de 2008, N.º V2053-08 (NFC031329), en relación con exenciones y lugar de realización del hecho imponible. La consulta se refiere a una entidad financiera establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que se dedica a la concesión de créditos al consumo y que va a contratar con una entidad no establecida en el citado territorio los servicios relativos al procesamiento de transacciones con préstamos y tarjetas de crédito. Estos servicios consisten fundamentalmente en la contabilización automatizada y directa en el sistema de la entidad de los créditos y débitos, el registro de cobros y pagos así como de transferencias, la determinación de los tipos de interés pagaderos, la generación de la información necesaria para la emisión de recibos y extractos, la implantación y adaptación de las aplicaciones a los nuevos productos y parámetros.

En primer lugar, la DGT deja claro que lo que se plantea en la consulta es la externalización o subcontratación de funciones. La sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 5 de junio de 1997, *Sparekassernes Datacenter (SDC)* Asunto C-2/95 (NFJ005401) trata esta cuestión. El Tribunal señala que para calificar unos determinados servicios externalizados como servicios financieros exentos, deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio financiero exento y no tratarse de meras prestaciones materiales o técnicas. Para ello, hay que examinar especialmente si la responsabilidad del subcontratista frente a la entidad que externaliza las funciones se limita a los aspectos técnicos o si se extiende a los elementos específicos y esenciales de las operaciones.

La operación objeto de consulta es la subcontratación con un tercero de un servicio de procesamiento de transacciones con préstamos y tarjetas de crédito. Este servicio de procesamiento incluye la habilitación de las tarjetas de crédito para poder operar, la autorización, el intercambio y la liquidación de operaciones entre el banco y el establecimiento adherido, las transferencias de fondos que se producen como resultado de la concesión de préstamos y su amortización, así como una aplicación para procesar las solicitudes de créditos, tarjetas y otros productos que permite automatizar las decisiones sobre su concesión, a través de la generación de filtros, estadísticas, informes, etc.

De todo ello se deduce que dichos servicios forman un conjunto diferenciado que tiene por objeto cumplir las funciones específicas y esenciales de la concesión de créditos. El hecho de que se presten por vía electrónica no desvirtúa esta consideración. Por tanto, al ir más allá del mero tratamiento de datos, se trata de servicios que cumplen las funciones específicas y esenciales de un servicio financiero, esto es, la concesión de créditos y, por esta razón, la DGT considera exentos estos servicios en el caso de que se localizasen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En cuanto a la localización de los mismos, se aplica el artículo 70.uno.5.º, de modo que se entienden realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

II.4. Base imponible.

La base imponible es un aspecto del Impuesto respecto del cual se pueden extraer varias contestaciones de la DGT en 2008 que pueden tener interés.

La contestación de 2 de diciembre de 2008, N.º V2292-08 (NFC031522), habla de la implantación de un sistema en una empresa denominado «día gratis». Según este procedimiento, cada mes se elige un día del mes anterior otorgándole carácter promocional, de forma que los clientes que hubieran efectuado compras en dicho día tienen derecho a obtener en su próxima compra un descuento equivalente al importe de las compras realizadas en el día elegido. No obstante, si el importe de la compra posterior es inferior al importe del descuento al que el cliente tiene derecho, no se procederá a devolver el exceso en metálico.

Según el artículo 78 de la Ley 37/1992, no se incluirán en la base imponible los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella, salvo en el caso en que las minoraciones en el precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

De acuerdo con la jurisprudencia europea [sentencias de 27 de marzo de 1990, Asunto C-126/88 (NFJ000831), *Boots Company*, y de 29 de mayo de 2001, Asunto C-86/99 (NFJ010461), *Freemans*] la DGT ha establecido los siguientes criterios para el tratamiento de descuentos:

- 1.ª Puede considerarse que un descuento solo tiene efecto desde el momento en que aquel a quien se le concede lo hace efectivo a través de alguna de las fórmulas previstas para ello, pero no en otro caso.
- 2.ª En caso de que la realización de una o varias operaciones entre las mismas partes genere el derecho a realizar una operación posterior a precio reducido, parece que la concesión del descuento ha de imputarse a esta última operación que es la que efectivamente se realiza a precio reducido.

Por ello, en el esquema de promoción descrito en la consulta, los clientes no se beneficiarán del descuento de manera concreta y efectiva hasta que lo utilicen para abonar una nueva compra por importe igual o superior al del descuento a que tienen derecho como consecuencia de haber efectuado compras en un día declarado por la consultante «día gratis».

Considerando la existencia de diversas operaciones involucradas en la concesión de descuentos, esto es, el precio de una operación se ve incidido por el hecho de haber realizado otras distintas, ello supone la concesión de un descuento que ha de imputarse a la concreta operación que efectivamente se realiza a precio reducido. Por consiguiente, se trata de un descuento en la compra posterior realizada por los clientes, en cuya base imponible no procede incluir el importe del mismo coincidente con el importe de la compra inicialmente realizada el día declarado «día gratis».

La segunda consulta que se puede subrayar en cuanto al tratamiento de la base imponible es la contestación de 10 de diciembre de 2008, N.º V2341-08 (NFC031546), sobre la comercialización de productos para el diagnóstico de enfermedades, consistentes en unos medidores y tiras reactivas, que permiten el autocontrol del nivel de glucosa en sangre de los pacientes. Para poder obtener los correspondientes resultados, la entidad consultante cede con la compra de dichos productos, y sin contraprestación específica, unos equipos medidores, que solo pueden usarse con dichos productos, y viceversa.

La DGT aplica en esta contestación los criterios recogidos en su Resolución 5/2004, de 23 de diciembre (BOE del 4), sobre el tratamiento de la cesión, efectuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionadas con la venta o distribución de dichos productos o bebidas. De acuerdo con esta Resolución las cesiones de equipos medidores para la utilización de los reactivos en pruebas médicas a que se refiere el escrito de consulta, aunque aparentemente se realicen sin contraprestación, se configuran de forma tal que en ocasiones han de considerarse efectuadas a título oneroso.

La utilización de los equipos medidores no es percibida como un servicio independiente por su destinatario, sino como el medio para poder practicar las pruebas médicas. De esta manera, la cesión de dichos equipos medidores carece de sentido si no es en relación con el suministro de los consumibles (reactivos) comercializados por quienes efectúan la cesión de los mismos. Por ello, la DGT llega a la conclusión de que la utilización de los equipos medidores tiene carácter accesorio respecto de la operación principal, esto es, el mencionado suministro de los consumibles.

En consecuencia, se ha realizado una única operación: la entrega de consumibles para cuya utilización se emplea el equipo cedido. La base imponible del Impuesto y el tipo impositivo aplicable a la misma serán, por tanto, la contraprestación de la entrega de consumibles y el correspondiente a dichos consumibles, respectivamente.

La última consulta relevante en relación con la base imponible es la contestación de 10 de diciembre de 2008, N.º V2342-08 (NFC031547). El caso planteado es el de una entidad residente en Suiza que va a adquirir la cartera de crédito de un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, subrogándose en todos sus derechos frente al deudor. Se desea conocer si en relación con los créditos adquiridos que se deriven de operaciones que resulten o puedan resultar total o parcialmente incobrables, el precio del crédito satisfecho por la entidad adquirente constituye para el acreedor inicial un pago parcial de la deuda del crédito que se transmite y si hay posibilidad de modificar la base imponible de los créditos transmitidos.

Lo primero que se aclara en la contestación es que el acreedor inicial, es decir, el empresario que transmite los créditos, conservará todos los derechos y obligaciones que se derivan de su condición de sujeto pasivo de las operaciones, sin perjuicio de que la entidad adquirente se subrogue en su posición frente al deudor respecto de los créditos que adquiere.

Así, la DGT establece que «el precio satisfecho por la consultante por el crédito que adquiere no va a liberar al deudor de su deuda, ni puede considerarse un cobro parcial para el acreedor inicial, con independencia de que este precio se determine como un porcentaje del nominal del crédito que se transmite. Este precio constituye para el acreedor inicial la percepción de la contraprestación por la transmisión de la cartera de créditos, no un pago parcial de su deudor. Todo lo anterior, sin perjuicio de las condiciones jurídico privadas que hubieran pactado la consultante y el acreedor inicial en la adquisición de los créditos».

La transmisión de créditos se considera una operación financiera exenta del Impuesto [art. 20.uno.18.º e)] y así se califica la operación objeto de consulta. No obstante, la DGT entra a valorar los supuestos de modificación de la base imponible incluidos en el artículo 80 de la Ley 37/1992, llegando a las siguientes conclusiones:

- 1.º La modificación de la base imponible de los créditos transmitidos podrá ser realizada, única y exclusivamente, por el sujeto pasivo con cumplimiento de las condiciones señaladas en el artículo 80 de la Ley y su desarrollo reglamentario. En este sentido, teniendo en cuenta que, la entidad adquirente no puede subrogarse en la posición del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria de la que se deriva la base imponible que va a modificarse, la modificación solo podrá ser realizada por el acreedor inicial.

Asimismo, solo será dicho sujeto pasivo quien, a efectos del Impuesto, estará facultado para instar el cobro mediante reclamación judicial y a expedir y entregar al destinatario la factura rectificativa.

- 2.º La modificación total o parcial podrá realizarse con anterioridad o posterioridad a la transmisión del crédito. Esto implica que no será posible que el sujeto pasivo modifique la base imponible correspondiente a un crédito cuando no haya instado la reclamación judicial del mismo, ni tampoco cuando ya haya transcurrido el plazo de tres meses siguientes a la finalización del período de dos años desde el devengo del Impuesto repercutido, o cualquier otro incumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 80 de la Ley que habilitan al sujeto pasivo para modificar la base imponible.
- 3.º La rectificación total o parcial de la base imponible determinará para el deudor el nacimiento de un crédito en favor de la Hacienda Pública correspondiente a las cuotas repercutidas que hubieran resultado total o parcialmente incobrables.
- 4.º El cobro total o parcial de los créditos por la entidad adquirente no modifica la situación del deudor y del acreedor inicial respecto de las bases imponibles que hubieran sido objeto de modificación ni, en consecuencia, en relación con la rectificación de deducciones del Impuesto que se hubieran practicado como consecuencia de la referida modificación. De este modo, el acreedor inicial no deberá proceder a modificar al alza la base imponible cuando el deudor satisfaga su deuda a la consultante, ni el propio deudor quedará liberado del crédito en favor de la Hacienda Pública nacido de acuerdo con lo establecido en el ordinal anterior. Todo lo anterior, sin perjuicio de las condiciones jurídico privadas que hubieran sido pactadas entre la consultante y el acreedor inicial en relación con los créditos que se adquieren.

II.5. Tipo impositivo.

En cuanto al tipo impositivo, la primera consulta que se va a mencionar se refiere al material escolar, en particular, a cuadernos o blocs de espiral de diferentes tamaños, calidades y colores, y libretas grapadas de diversos tamaños en los cuales viene impreso de manera indeleble en la pasta la leyenda «uso escolar».

Doctrina reiterada de la DGT establece que el tipo impositivo reducido no es aplicable a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de objetos susceptibles de destinarse normalmente a un uso mixto como material escolar o de otras actividades, ni a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de artículos o aparatos electrónicos y sus elementos accesorios.

En la contestación de 1 de diciembre de 2008, N.º V2285-08 (NFC031541), se considera que el mero hecho de que el material incorpore de manera indeleble la mención de la leyenda «uso escolar» en la portada o en la contraportada, sus aplicaciones fundamentales son como material escolar, por lo que su tributación se producirá al tipo del 4 por 100.

En segundo lugar, la contestación de 10 de diciembre de 2008, N.º 0022-08, se refiere a la entrega de tubos de plástico para uso en cultivos agrícolas y forestales que por sus especificaciones técnicas pueden considerarse como «invernaderos individuales».

El artículo 91.uno.1.3.º, de la Ley 37/1992, establece que se aplicará el tipo del 7 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero, entre otros.

La DGT ya se ha pronunciado sobre productos similares, determinando que las entregas de tubos de polipropileno que sirven como protección con efecto invernadero tributan por el IVA al tipo del 16 por 100 [consultas vinculantes N.º V0824-08 de 21 de abril de 2008 (NFC029200), N.º 5-08 de 7 de abril de 2008 (NFC029083), N.º V0116-08 de 22 de enero de 2008 (NFC028429) y V0869-06 de 8 de mayo de 2006 (NFC022557)]. Sin embargo, dado que los tubos a los que se refiere la consulta están calificados como invernaderos individuales, el tipo impositivo aplicable será el 7 por 100.

Por último, en lo que al tipo impositivo se refiere, la contestación de 2 de diciembre de 2008, N.º V2294-08 (NFC031545), trata el caso de los contratos conocidos como *forward funding*: una sociedad (promotor delegado) vende en escritura pública dos solares urbanos, con calificación para uso residencial, a otras sociedades (promotores-inversores), comprometiéndose aquella a llevar a cabo la construcción de unas viviendas sobre las parcelas objeto de compraventa y a su entrega a las compradoras una vez finalizada dicha construcción.

La DGT aplica en este caso su doctrina acerca de las entregas de bienes, en el sentido de que estas operaciones no se entienden realizadas hasta que no se transmite el poder de disposición sobre la cosa [sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, Asunto C-320/88 (NFJ000732)].

En consecuencia, en el caso objeto de consulta, tendrá lugar la entrega de bienes cuando se atribuya a los adquirentes de los solares objeto de compraventa el poder de disposición sobre los mismos como si de su dueño se tratara.

Según los hechos, con carácter previo a la construcción de las edificaciones, el promotor delegado va a transmitir, mediante escritura pública, los solares sobre los que se asentarán las edificaciones, si bien cabe deducir que en ese momento no adquieren la facultad de disposición de la finca (facultad inherente a todo propietario). La adjudicación desde un punto de vista económico tendrá lugar una vez haya terminado la construcción de las viviendas y estas sean entregadas a cada adquirente mediante nueva escritura pública de compraventa. De este modo, la entrega de los solares se devenga en el momento en que se entreguen las viviendas construidas.

Para determinar el tipo impositivo aplicable a esta entrega, la DGT analiza la figura del promotor, pues el tipo impositivo del 4 por 100 será aplicable siempre que se trate de viviendas de protección oficial o promoción pública y su entrega se realice por el promotor.

Precisamente, respecto de la figura del promotor, la DGT parte del concepto dado al respecto por el Tribunal Supremo en sentencia de 11 de octubre de 1974.

Según el Alto Tribunal, el promotor es el sujeto que reúne «generalmente el carácter de propietario del terreno, constructor y propietario de la edificación llevada a cabo sobre aquel, enajenante o vendedor de los diversos pisos o locales en régimen de propiedad horizontal y beneficiario económico de todo el complejo negocio jurídico».

De esta manera, los rasgos definidores del promotor serían los siguientes:

- Su intervención es decisiva en todo el proceso de construcción.
- La obra se realiza en su beneficio y se encamina al tráfico de venta de terceros, los cuales confían en su prestigio comercial.
- Actúa como garante de la construcción correcta, contrata y elige a los técnicos y está obligado frente a los compradores a llevar a cabo una obra sin deficiencias.

El Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación, define al promotor como «el agente de la edificación que decide, impulsa, programa y financia las obras de edificación».

No debe confundirse la propiedad de la obra con la propiedad del solar, si bien es cierto que tradicionalmente se equipara la condición de promotor con la de propietario de la obra. Sin embargo, se matiza que a efectos del Impuesto «la condición de promotor debe venir acompañada necesariamente de un título de propiedad que se refiera a la obra concernida, ya que, de otra forma, las previsiones que la Ley del Impuesto establece en relación con aspectos tales como ejecución de obra inmobiliaria (art. 8.dos.1.º), primera entrega o exención de segundas y posteriores entregas

(art. 20.uno.22.º), entre otras, perderían su virtualidad y se afectaría al carácter plurifásico del mismo».

En consecuencia, el promotor delegado tiene efectivamente esta condición respecto de las viviendas que va a construir sobre los solares objeto de compraventa, por lo que se aplicará el tipo del 4 por 100 si se cumplen el resto de los requisitos. En otro caso, procedería aplicar el tipo impositivo del 7 por 100.

Finalmente, se aclara que estos mismos tipos impositivos se aplicarán al pago anticipado recibido por el promotor delegado por la compraventa de los solares.

II.6. Régimen especial del grupo de entidades.

En lo que respecta a este régimen especial, en la contestación de 16 de diciembre de 2008, N.º V2397-08 (NFC031549), se solicita aclaración sobre la posibilidad de que determinados sujetos pasivos que formando parte de un grupo de entidades no optaron por la aplicación del régimen inicialmente, estén obligados a esperar tres años para aplicarlo o puedan ejercitar dicha opción al año inmediato siguiente.

El caso que se plantea no es el de nuevas incorporaciones al grupo, sino el de entidades que ya formaban parte del mismo pero que deciden aplicar el régimen especial con posterioridad a las demás.

La DGT considera aplicable la letra c) del apartado 9 de la ORDEN EHA/3434/2007 (este artículo ha sido modificado por la Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre, aunque la letra c) conserva la misma dicción). Esta letra, pese a su poco afortunada redacción, se refiere a las incorporaciones de entidades a un grupo que aplique el régimen especial. La letra d) alude a la incorporación de entidades de nueva creación a un grupo que viniese aplicando el régimen especial, por lo que la DGT entiende que la letra c) es la que corresponde aplicar al caso que se consulta, indicando que debe entenderse referida a los supuestos de incorporaciones al perímetro subjetivo de un grupo ocurridas durante el mes de diciembre.

Por tanto, la sociedad dominante del grupo que pretende la aplicación del régimen especial deberá presentar el modelo 039 durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se pretenda dicha aplicación.

La segunda contestación que se va a comentar es la de fecha 30 de diciembre de 2008, N.º V2510-08 (NFC031557). El caso planteado es el de una mutualidad de previsión social que pretende acogerse junto con otra entidad en la que participa al régimen especial del grupo de entidades. La entidad dependiente presta servicios sanitarios exentos a personas físicas, mutualistas de la consultante.

En la contestación no se aclara, por falta de información, si la aplicación del régimen es correcta, pues se desconoce si las entidades implicadas cumplen los requisitos. No obstante, en el caso de que procediese tal aplicación se analiza la posibilidad de renunciar a las exenciones del artículo 20.uno de la Ley 37/1992.

La DGT señala que esto solo es posible (exceptuando las operaciones inmobiliarias recogidas en el art. 20.dos) cuando se trata de operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial y hayan optado por el nivel avanzado del mismo. Por el contrario, para aquellas operaciones realizadas entre entidades del grupo y otras personas o entidades no pertenecientes al mismo, deberán aplicarse las reglas generales del Impuesto, sin que el régimen especial produzca efecto alguno a estos efectos.

En el caso planteado en la consulta las operaciones exentas cuya renuncia se pretende son prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria a favor de personas físicas que, por tanto, no forman parte del grupo y están excluidas del ámbito de aplicación de las operaciones del régimen especial. En estas circunstancias, estas prestaciones de servicios quedan sujetas a las reglas generales del Impuesto y no se permite la renuncia a la exención de dichos servicios.

Por su parte, en la contestación de 27 de octubre de 2008, N.º V1931-08 (NFC031143), el Centro Directivo analiza la posibilidad de aplicar el régimen especial del grupo de entidades cuando el porcentaje de participación entre los sujetos pasivos que pretenden su aplicación excede del 50 por 100 pero, sin embargo, los derechos de voto solo representan el 25 por 100.

Frente a estos hechos, la DGT, tras recordar la dicción literal del artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, precepto que constituye el anclaje en el Derecho comunitario del régimen especial, concluye que «de acuerdo con los indicados preceptos, una sociedad como la entidad A objeto de consulta que, teniendo la condición de empresario o profesional, está participada en un 75 por 100 de su capital social por la entidad consultante, podrá aplicar el régimen del grupo de entidades en su condición de entidad dependiente, siempre que este porcentaje suponga, como señala la Directiva, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización».

Por último, en relación con el grupo de entidades la contestación de 10 de diciembre de 2007, N.º V2651-07 (NFC028015) ha resultado controvertida pues se manifiesta que para la aplicación del régimen especial no constituye un requisito necesario que la entidad que ostente la condición de dominante del grupo sea empresario o profesional, por lo que es factible que dicha entidad sea, como ocurre en la consulta, una fundación.

Esta contestación ha provocado dudas interpretativas a la Comisión Europea, que no acaba de ver claro que la sociedad dominante de un grupo de entidades pueda no tener la condición de empresario o profesional. Esta opinión, sin embargo, excluiría a las sociedades *holding* como cabezas de grupo, de manera que ciertos grupos empresariales al frente de los cuales se halla una sociedad de este tipo no tendrían cabida en el régimen especial de grupos de entidades cuya aplicación práctica quedaría de esta forma mermada.

III. EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO DURANTE 2008

Del conjunto de sentencias que ha dictado el Tribunal europeo durante 2008, pueden por su importancia señalarse las siguientes:

III.1. Sentencia de 21 de febrero de 2008, Asunto C-425/06 (NFJ027402), *Part Service Srl*.

Esta sentencia da continuidad a la jurisprudencia del Tribunal relativa al concepto de práctica abusiva que empezó a acuñarse en la de 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02 (NFJ021677), *Halifax*, con arreglo a los siguientes términos:

1. Para que haya práctica abusiva, las operaciones controvertidas, no obstante cumplan objetivamente con los requisitos que caracterizan a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo del Derecho comunitario y de la legislación nacional.

Al respecto, el Tribunal señala a los órganos jurisdiccionales nacionales como los competentes para apreciar dicha finalidad prohibida, recordando a tales efectos, sin embargo, que sería contrario al principio de neutralidad permitir la deducción de un IVA soportado a un empresario que, en el curso de su actividad económica normal, no lo tuviera; dicho de otra forma, habrá de apreciarse si las operaciones realizadas han hecho posible el ejercicio de una deducción que, de otra forma, habría resultado imposible.

2. Adicionalmente, la finalidad esencial de tales operaciones debe consistir en obtener una ventaja fiscal.

En este caso, el Tribunal aconseja tomar en consideración el carácter artificial de las operaciones realizadas siendo a tales efectos especialmente indicativa la vinculación existente entre las personas que las realicen y las que sean destinatarias de tales operaciones.

Una vez se constate la existencia de una práctica abusiva, el Tribunal prescribe redefinir las operaciones realizadas restableciendo la situación a como habría sido de no haber existido las mismas sin que todo ello haya de ser objeto de expediente sancionador.

Pues bien, en la sentencia *Part Service* el Tribunal precisa que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate, aunque dicha finalidad no sea única, correspondiendo tal determinación al órgano jurisdiccional nacional a la luz de, entre otros, el resultado que se pretende, el carácter artificial de las operaciones realizadas o la vinculación entre las personas implicadas.

III.2. Sentencia de 21 de febrero de 2008, Asunto C-271/06 (NFJ027416), *Netto Supermarkt*.

Esta sentencia tiene por antecedentes los criterios jurisprudenciales derivados de las de 27 de septiembre de 2007, Asunto C-146/05 (NFJ026419), *Collée* y C-409/04 (NFJ026418), *Teleos* y otros. En ellas, el Tribunal analizó la improcedencia de que la exención aplicable a las entregas intracomunitarias de bienes fuera corregida como consecuencia de la falsedad de la documentación que le fue aportada al sujeto pasivo que las realizó, no teniendo el mismo participación alguna en el fraude.

La diferencia entre ambos pronunciamientos y la sentencia *Netto Supermarkt* es que en esta última se analiza la exención aplicable a una exportación de bienes, en lugar de la correspondiente a una entrega intracomunitaria.

En todo caso, la opinión del Tribunal termina siendo la misma: «no se opone a la exención, por parte de un Estado miembro, del IVA correspondiente a una entrega de bienes para la exportación fuera de la Comunidad Europea cuando no se cumplen los requisitos para tal exención, pero el sujeto pasivo no podía darse cuenta de ello, aun actuando con toda la diligencia de un ordenado comerciante, a causa de la falsificación de la prueba de exportación presentada por el comprador».

III.3. Sentencia de 13 de marzo de 2008, Asunto C-437/06 (NFJ027750), *Securenta*.

Esta sentencia aborda un asunto de especial relevancia y no había sido analizado por el Tribunal hasta este momento. Se trata de analizar cómo debe deducirse el Impuesto que una determinada entidad soporta cuando se corresponde con *inputs* de actividad que se destinan simultáneamente a operaciones empresariales y, por tanto, sujetas a IVA, y a otras que no tienen tal naturaleza y que se sitúan extramuros del mismo.

Esta situación concurre precisamente cuando una sociedad mercantil íntegramente dependiente de un Ente público realiza prestaciones de servicios no sujetas a IVA por tener por destinatario a dicho Ente (véase la parte de este artículo dedicada al estudio del carácter empresarial de las entidades mercantiles) y, a la vez, operaciones sujetas bien por ser entregas de bienes, bien por tener por destinatario a un tercero.

Ante estos hechos, la DGT se anticipó a la sentencia del Tribunal que se analiza en su contestación de 18 de diciembre de 2007, N.º V 2686-07 (NFC028287), concluyendo que las deducciones en estos casos debían realizarse atendiendo a las siguientes fases:

«En una primera fase, del total de cuotas soportadas han de quedar excluidas, de principio, las cuotas que se corresponden íntegramente con la adquisición de bienes y servicios destinados, exclusivamente, a la realización de operaciones no sujetas. Dichas cuotas no serán deducibles en ninguna proporción.

En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquellas que no lo estén, habrá de considerarse lo dispuesto por el artículo 95 de la Ley 37/1992.

En este sentido, lo dispuesto por dicho precepto legal ha de interpretarse a la luz del Derecho comunitario, en particular, por el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE en cuanto dispone que "en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del Impuesto del que es deudor (...)».

«A tales efectos, el ayuntamiento consultante deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación».

Finalmente, la DGT introduce una última precisión:

«Dentro de este último grupo (cuotas por consumos imputados parcialmente al sector empresarial) y cuando se trate específicamente de cuotas soportadas por adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, el artículo 95.dos prescribe que podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.
- 2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100».

Pues bien, en la sentencia *Securenta* el Tribunal, tras reconocer que la Directiva del Impuesto no establece regla alguna en estos casos (deducción por una entidad cuya actividad está parcialmente sujeta al IVA), prescribe lo siguiente:

«34. (...) corresponde a los Estados miembros establecer los métodos y criterios adecuados a tal fin, respetando los principios en que se basa el sistema común de IVA.

(...)

37. Por consiguiente, los Estados miembros deben ejercer su facultad de apreciación de modo que se garantice que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción. Por tanto, deben velar por que el cálculo de la prorrata entre actividades económicas y actividades no económicas refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades.

38. Hay que añadir que, en el ejercicio de la citada facultad, los Estados miembros están autorizados para aplicar, en su caso, bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien cualquier otro criterio adecuado, sin estar obligados a limitarse a uno solo de estos métodos.

39. Por tanto, procede responder a la segunda cuestión que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA entre actividades económicas y actividades no económicas en el sentido de la Sexta Directiva está comprendida dentro

de la facultad de apreciación de los Estados miembros, que, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, con ese objeto, han de establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades».

De esta forma, el Tribunal da carta de naturaleza a los criterios planteados por la DGT, disponiendo la corrección de realizar un primer reparto proporcional entre el sector empresarial y el no empresarial para después, superado este primer filtro, aplicar cuando proceda la regla de la prorratea.

III.4. Sentencia de 13 de marzo de 2008, Asuntos C-95 y 96/07 (NFJ028276), *Ecotrade SpA*.

El artículo 89.tres.2.º de la Ley 37/1992, dispone que no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de este sea constitutiva de infracción tributaria.

Este precepto ha sido interpretado tradicionalmente con carácter general y, por tanto, aplicado a los supuestos de inversión del sujeto pasivo y de adquisiciones intracomunitarias de bienes. En ambos casos, el destinatario de la operación se convierte en, o es desde el principio, sujeto pasivo y, en esa medida, debe calcular tanto el IVA devengado como el deducible en lo que normalmente se denomina como «autorrepercusión» del Impuesto.

Sin embargo, siendo el concepto de repercusión aquel que se refiere al traslado de la carga tributaria a un tercero (art. 38, apartados 1 y 2 de la LGT), dicho planteamiento ya adolecía de una cierta falta de base jurídica, ya que no puede afirmarse sin más que la autoliquidación del IVA en los casos señalados sea asimilable al acto de repercusión legal.

En cualquier caso, la sentencia *Ecotrade* ha aclarado dicho extremo.

En dicha sentencia se analiza, básicamente, si una legislación nacional puede impedir el ejercicio del derecho a la deducción por un sujeto pasivo que se ha convertido en tal como consecuencia de la inversión del sujeto pasivo, cuando no ha procedido a consignar el IVA devengado y es la Administración fiscal la que corrige dicha situación en unos términos similares al artículo 89.tres.2.º de la Ley 37/1992.

El Tribunal niega tal posibilidad, privando de aplicación el citado precepto legal, en la que parece ser la interpretación más adecuada, cuando, al margen de situaciones de defraudación graves (piénsese, por ejemplo, en el empleo de facturas falsas o en la realización de conductas que pudieran constituir prácticas abusivas), la Administración no permite deducir el IVA devengado en una inversión del sujeto pasivo o en una adquisición intracomunitaria de bienes que no han sido declaradas por el sujeto pasivo.

En todo caso, la deducibilidad de dicho IVA devengado debe ponerse en relación con lo dispuesto por el artículo 99.tres de la Ley 37/1992, en cuya virtud «cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros-registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes».

Dicho precepto abre la puerta a la posible exigencia de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre el devengo de la operación y su deducibilidad, que no será posible hasta que no se consigne adecuadamente su importe en los libros-registro.

Finalmente, debe recordarse el supuesto específico de infracción tipificado por el artículo 170.dos.4.º de la Ley del Impuesto precisamente para este tipo de actuaciones. Al respecto, la sentencia *Ecotrade* dispone la viabilidad de la apertura de un expediente sancionador de esta naturaleza.

III.5. Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Asunto C-288/07 (NFJ029799), *Isle of Wight Council*.

En esta sentencia el Tribunal vuelve a insistir en los criterios que deben utilizarse para concretar la no sujeción de las operaciones desarrolladas por un Ente público. Constituye, por tanto, el fundamento más actual del artículo 7.8.º de la Ley 37/1992 y su complemento necesario a la luz de lo dispuesto por los artículos 4.uno y 5 de dicha Ley.

Como límite a la no sujeción, la propia Directiva en su artículo 13.1, segundo párrafo, dispone que cuando los Entes públicos efectúen actividades u operaciones en su condición de autoridad pública, deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones (estando tales operaciones sujetas a IVA en consecuencia), en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

Pues bien, el Tribunal analiza dicha última expresión y concluye que deben valorarse, a tales efectos, los criterios siguientes:

- Las distorsiones graves de la competencia deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico.
- Los términos «lleve a», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388 (actual art. 13.1, segundo párrafo de la Directiva 2006/112/CE), deben interpretarse en el sentido de que toman en consideración no solo la competencia actual, sino también la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética.
- El término «grave» debe entenderse en el sentido de que las distorsiones de la competencia, actuales o potenciales, deben ser algo más que insignificantes.

IV. EL PAQUETE IVA

Bajo esta curiosa denominación se contienen las siguientes normas, que se publicaron en el DOUE el 20 de febrero de 2008:

- La Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.
- La Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.
- El Reglamento (CE) N.º 143/2008 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por el que se modifica el Reglamento (CE) 1798/2003 en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación con las normas sobre el lugar de prestación de servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del Impuesto sobre el valor añadido.

La transposición de las dos Directivas debe realizarse por el legislador nacional antes de fin de año dado que su contenido debe entrar en vigor en 2010. No obstante, la entrada en vigor de la Directiva 2008/8/CE no es total en 2010, ya que incluye alguna matización al sistema inicial que tendrá vigencia desde 2011 y 2013 y, por fin, un último bloque normativo referente a la extensión del actual régimen especial de servicios prestados por vía electrónica (o *ventanilla única*) a los servicios de telecomunicaciones que se prestan a consumidores comunitarios ya que pasan desde esa fecha a tributar en destino.

De forma breve, ha de señalarse que la citada normativa afecta a dos aspectos bien distintos del Impuesto.

La Directiva 2008/8/CE introduce nuevas reglas para determinar la localización de los servicios.

Frente al sistema vigente, en el cual la regla general lleva al gravamen de los servicios a la sede del prestador (regla que raramente se aplica más allá de los servicios prestados por hoteles, restaurantes o aquellos consistentes en el arrendamiento de medios de transporte) para después establecer profusamente reglas especiales en función de la naturaleza de los mismos, la nueva normativa simplifica notablemente las cosas disponiendo el gravamen conforme a los siguientes criterios: en operaciones entre empresarios, el IVA será el correspondiente a la jurisdicción de destino; en operaciones que tengan por destinatario a un particular, el IVA será el correspondiente a la jurisdicción de origen.

Dichas reglas generales se aplicarán siempre que no resulte procedente alguna de las reglas especiales, que afectan, en esencia, a los servicios relacionados con bienes inmuebles (lugar de radi-

cación), servicios culturales y deportivos (lugar de prestación material) y arrendamientos de medios de transporte a corto plazo (sede del prestador).

La aplicación de las nuevas reglas hace que ya no sea necesario disponer de NIF-IVA a fin de deslocalizar determinados servicios (mediación, trabajos sobre bienes muebles y transportes intracomunitarios) para lograr su gravamen en la jurisdicción donde está establecido el destinatario, como es el caso de acuerdo con la legislación actualmente en vigor.

Junto con la adopción de las nuevas reglas de localización, la Directiva 2008/8/CE generaliza la obligación que incumbe a los Estados miembros de incorporar a sus legislaciones internas el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, como herramienta necesaria para permitir la aplicación práctica del gravamen en destino de los servicios prestados entre empresarios.

Por su parte, la Directiva 2008/9/CE, supera el actual sistema de solicitud de devoluciones por empresarios no establecidos en el Estado miembro en el que han soportado ocasionalmente el Impuesto y cuya regulación en España se contiene en el artículo 119 de la Ley 37/1992.

Con el nuevo sistema, los empresarios o profesionales presentarán su solicitud por vía electrónica a través de un sistema de ventanilla única a través de la página web de la Administración fiscal correspondiente al Estado en el que estén establecidos. Casi sin solución de continuidad, dicha Administración remitirá la solicitud al Estado donde se haya soportado el Impuesto (denominado Estado de devolución).

Adicionalmente a todo ello, la Directiva establece un plazo máximo absoluto, incluso en el supuesto de que se necesite requerir información adicional al solicitante, para que se abone la devolución de ocho meses, transcurridos los cuales comenzará de forma automática el devengo de intereses de demora.

Debe señalarse que, si bien el nuevo sistema de devolución entrará en vigor en 2010, es factible acudir al mismo a partir del 1 de enero y hasta el 30 de septiembre de ese año en relación con las cuotas soportadas durante 2009.

Las citadas novedades que se incorporarán el próximo año se completan con una modificación en los estados recapitulativos o, en términos de Derecho interno, en el modelo 349, el cual deberá incluir la información relativa a los servicios prestados cuando el sujeto pasivo de los mismos sea el destinatario, es decir, cuando proceda la inversión del sujeto pasivo.

Todo ello se ha realizado a través de la Directiva 2008/117/CE, 16 de diciembre de 2008, la cual supone el resultado de los trabajos llevados a cabo por el denominado grupo ATFS que, presidido por la Comisión, está encargado de colaborar en la redacción de propuestas que puedan mejorar la lucha contra el fraude fiscal en los intercambios intracomunitarios de bienes.

Como es sabido, dicho modelo es presentado en la actualidad, exclusivamente, por los sujetos pasivos que realizan entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes.

No obstante, desde el 1 de enero de 2010 y debido a la modificación introducida en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, los estados recapitulativos deben incluir, adicionalmente, información relativa a los servicios respecto de los cuales el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos por aplicación de la regla de inversión.

A fin de completar la citada reforma de los estados recapitulativos, la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre, dispone unos nuevos plazos de presentación de los mismos, que deben entrar en vigor igualmente el 1 de enero de 2010, a la par que armoniza las reglas de devengo de los servicios a los que se aplica la inversión del sujeto pasivo. Dichos plazos suponen que la presentación del modelo 349 pasa a tener frecuencia mensual en lugar de trimestral.

Sin embargo, los Estados miembros pueden optar por disponer la presentación trimestral cuando el volumen de entregas de bienes que deban informarse en el mismo no supere, para un determinado trimestre más las correspondientes a los cuatro anteriores, el importe de 100.000 euros, importe que podrá reducirse a 50.000 euros hasta el 31 de diciembre de 2011.

Asimismo, los Estados miembros pueden optar por que, en el supuesto de que la presentación sea trimestral conforme al indicado umbral, la información relativa a los servicios se presente igualmente con esa frecuencia.

La transposición de la citada Directiva deberá llevarse a cabo al mismo tiempo que la correspondiente a las Directivas que conforman el denominado como «Paquete IVA» para que todas ellas se incorporen al Derecho interno en 2010.