

# NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DURANTE 2007: REFERENCIA A LOS CAMBIOS NORMATIVOS, JURISPRUDENCIALES Y DOCTRINALES OPERADOS EN EL MISMO

**JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA**  
**EDUARDO VERDÚN FRAILE**  
*Inspectores de Hacienda del Estado*

## **Extracto:**

**E**N 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 aprobadas a lo largo del año 2007 y los dos primeros meses de 2008, tanto a nivel estatal como comunitario [Ley 51/2007, Reales Decretos 1065/2007, 1466/2007, 14/2008 y 160/2008, Órdenes EHA/3434/2007, EHA/3435/2007 y EHA/3462/2007, Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE y Reglamento (CE) n.º 143/2008]. Igualmente, constituye una parte esencial del mismo el estudio de la evolución doctrinal de la Dirección General de Tributos en materia de IVA y, desde luego, la referencia a los principales pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas durante 2007.

**Palabras clave:** IVA, grupos de entidades y OTAN.

# Sumario

## Introducción.

- I. Novedades normativas.
  - I.1. LPGE para 2008.
  - I.2. Modificación del Reglamento del Impuesto.
  - I.3. El IVA en el País Vasco y Navarra.
  - I.4. Declaraciones: modelos y forma de presentación.
  - I.5. Régimen simplificado.
  - I.6. Régimen aplicable a la OTAN.
  - I.7. Regulación comunitaria: novedades.
- II. Novedades en la doctrina de la DGT.
  - II.1. Artículo 7.1.º: no sujeción al IVA de determinadas transmisiones globales y de operaciones de reestructuración empresarial.
  - II.2. Artículo 7.8.º: no sujeción al IVA de las operaciones desarrolladas por órganos técnico-jurídicos de Entes territoriales que tienen por destinatarios a estos últimos y deducibilidad del IVA soportado por los Entes públicos.
  - II.3. Artículo 20.uno: exenciones para actividades de carácter social.
  - II.4. Artículo 20.uno.23.º: contratos de arrendamiento de viviendas con opción de compra.
  - II.5. Artículo 78.uno: cálculo de la base imponible del Impuesto en operaciones de transmisión de activos parcialmente afectos al patrimonio empresarial o profesional.
  - II.6. Artículo 78.tres.2.º: tratamiento de las opciones de compra sobre bienes inmuebles cuando el precio de las mismas se refleja, caso de que se ejerzan, como menor valor de la compra-venta.
  - II.7. Artículo 78.dos.3.º: criterios para la concreción de las subvenciones cuyo importe debe computarse en la base imponible del Impuesto.
  - II.8. Artículo 91.uno.3.1.º: tipo impositivo aplicable a los contratos de ejecución de obra que tienen por objeto la construcción de edificios destinados a asilos e internados en los que se desarrolla una actividad empresarial.
  - II.9. Artículo 95.uno: deducibilidad del Impuesto en intervenciones estéticas.
  - II.10. Artículo 163 quinquies: régimen especial del grupo de entidades.
- III. Evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo durante 2007.
  - III.1. Sentencia de 18-10-2007, Asunto C-097/06, Navicon contra España.
  - III.2. Sentencias de 27-09-2007, Asuntos C-146/05, Collée y C-409/04, Teleos y otros.
  - III.3. Sentencia de 18-07-2007, Asunto C-277/05, Société thermale.
  - III.4. Sentencia de 6-12-2007, Asunto C-401/06, Comisión contra Alemania.
  - III.5. Sentencia de 14-06-2007, Asunto C-445/05, Werner Haderer.

## INTRODUCCIÓN

A lo largo de 2007, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), se ha modificado en dos aspectos muy concretos por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) para 2008.

La disposición final séptima de dicha Ley, modifica, en primer lugar, el artículo 98.dos de la Ley 37/1992, relativo al nacimiento del derecho a la deducción del Impuesto soportado por la realización del hecho imponible importación. Al respecto, se elimina la exigencia de pago del mismo existente hasta la fecha que no resultaba plenamente ajustada al Derecho comunitario.

En segundo lugar, la referida disposición modifica asimismo el artículo 22.uno de la Ley 37/1992 a fin de matizar que el supuesto de exención en él regulado debe extenderse tanto a los casos de fletamento total de buques que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías, como ocurría hasta este momento, como a aquellos otros de fletamento parcial. Dicho cambio legislativo trae causa de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 18 de octubre de 2007 dictada contra España, en la que de forma expresa el Tribunal ha declarado contrario a Derecho comunitario limitar el referido beneficio fiscal a las operaciones de fletamento total.

Haciendo un repaso en la restante normativa del Impuesto, nos encontramos con el desarrollo reglamentario del Régimen Especial del Grupo de Entidades, (y con las reglas de la aplicación del mismo en el ámbito de las leyes de Concierto con el País Vasco y del Concierto con Navarra, que también introducen otras novedades que afectan al IVA); de la aplicación de tipos impositivos reducidos a determinadas operaciones; del tratamiento que hace la Ley del Impuesto a la percepción de subvenciones y, finalmente, con un pequeño ajuste en el contenido de los libros registro. Tales modificaciones son las contenidas en el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre (BOE del 20).

También debe comentarse el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los

estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, de recentísima publicación, que completa el régimen de estos beneficios y de su procedimiento de aplicación y deroga el Real Decreto 1967/1999, de 23 de diciembre.

Asimismo, deben citarse la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29), a través de la cual se aprueban los modelos específicos de declaración censal para los sujetos pasivos que decidan desde el 1 de enero de 2008 la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Empresas y la Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29), que extiende la obligatoriedad de presentar telemáticamente las declaraciones-liquidaciones correspondientes a sujetos pasivos con forma de sociedad anónima o limitada desde el segundo trimestre de 2008, hecho que estaba limitado hasta ese momento a las grandes empresas; dicha circunstancia afecta, a la par y con alguna matización que será analizada más adelante, a la presentación de los modelos 347, 349 y 390 y debe ponerse en relación con lo dispuesto por el artículo 36 del Reglamento que se cita a continuación.

En este sentido, si bien al margen de la normativa esencial del Impuesto, resulta obligado hacer referencia a la aprobación del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre).

En materia de IVA, dicho Reglamento desarrolla determinados aspectos del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones con devolución de ingresos indebidos y establece en su artículo 36, desde 2009 y para aquellos sujetos pasivos que deban presentar telemáticamente sus autoliquidaciones (grandes empresas, aquellos con forma de sociedad anónima o limitada y quienes opten por la aplicación del Régimen Especial del Grupo de Entidades), la obligación de informar periódicamente a la Administración tributaria de las operaciones anotadas en los libros registro de facturas expedidas, recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.

El presente artículo tiene por objeto analizar las referidas modificaciones normativas, si bien, constituye igualmente una parte esencial del mismo el estudio de la evolución doctrinal de la Dirección General de Tributos (DGT) en materia de IVA y, desde luego, la referencia a los principales pronunciamientos del TJCE durante 2007.

## **I. NOVEDADES NORMATIVAS**

### **I.1. LPGE para 2008.**

La Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre de 2007) introduce en su disposición final séptima dos modificaciones en la Ley del Impuesto.

Conviene recordar que la disposición final primera de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, contiene una habilitación para que la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado pueda introducir modificaciones en las normas reguladoras del Impuesto. De la enumeración de supuestos que sustentan esta posibilidad de introducir cambios nos interesa destacar el caso relativo a las «adaptaciones que vengan exigidas por las normas de armonización fiscal aprobadas por la Comunidad Económica Europea». Como ahora se podrá comprobar, las dos alteraciones que se introducen en la norma traen causa en la necesidad de adaptar nuestra ley nacional al contenido de la normativa comunitaria.

### *1.1.1. Fletamento parcial de buques destinados a la navegación marítima internacional.*

La primera modificación deriva de la interpretación que el TJCE ha dado a la normativa comunitaria en reciente sentencia de 18 de octubre de 2007 (asunto C-97/06), que resuelve una cuestión prejudicial, planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid. En concreto, el fallo fija el criterio de que «el artículo 15, punto 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del IVA: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, debe interpretarse en el sentido de que se refiere tanto al fletamento total como al fletamento parcial de los buques dedicados a la navegación en alta mar. Por lo tanto, esta disposición se opone a una ley nacional, como la controvertida en el litigio principal, que solo concede la exención del IVA en el supuesto de fletamento total de tales buques». Nótese que la sentencia analiza la ya derogada Sexta Directiva, por lo que ha de tenerse en cuenta que la vigente (Directiva 2006/111/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) regula esta materia en su artículo 148, letra c).

El supuesto de hecho que determina este pronunciamiento del TJCE deriva de una actuación administrativa en la que se denegaba la exención al fletamento parcial de un buque destinado a la navegación marítima internacional (art. 22.uno LIVA), en cuanto nuestra norma solo comprendía el beneficio para el fletamento total de esos buques. Planteado recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, este paraliza la actuación y plantea las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Luxemburgo:

1. Si la expresión fletamento que contiene la exención prevista en el artículo 15.5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que incluye únicamente el fletamento de la totalidad del espacio del buque (fletamento total) o si también incluye el fletamento constituido sobre una parte o porcentaje del espacio del buque (fletamento parcial).
2. Si se opone a la Sexta Directiva una ley nacional que solo permite la exención del fletamento total.

En su sentencia, el Tribunal parte de una afirmación siempre reiterada en su análisis de las exenciones, a saber que «las exenciones establecidas en la Sexta Directiva, es preciso recordar que constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que deben situarse en el contexto general

del sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva». En cuanto este sistema se fundamenta en la repercusión de la cuota por cada operación gravada y en la neutralidad, el Tribunal recuerda su doctrina de que «las referidas exenciones deben interpretarse de manera estricta, dado que constituyen una excepción al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo» (apdos. 20 a 22). En consecuencia, la sentencia pasa a interpretar el concepto de fletamento a la luz de estos principios.

Constata el Tribunal que el artículo 15 de la Sexta Directiva no distingue entre fletamento total o parcial a la hora de predicar esta exención (apdo. 26), sin que quepa entender que los condicionantes que los Estados miembros puedan imponer a estas exenciones para evitar el abuso o el fraude puedan «afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas» (apdo. 27) en tanto en cuanto, como también ha fijado en doctrina reiterada el Tribunal, «la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional» (apdo. 28).

Tras este análisis sobre el concepto del contrato y los términos empleados en la norma comunitaria, el Tribunal pasa a atender al objeto que justifica la exención, argumentando lo siguiente para llegar a la conclusión de que la exención no puede limitarse al fletamento total:

«29. En segundo lugar, por lo que respecta al objetivo perseguido por el artículo 15 de la Sexta Directiva, hay que señalar que se refiere a la exención del IVA de las operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales. Efectivamente, en el contexto del comercio internacional, tal exención tiene por objeto respetar el principio de imposición de los bienes o servicios de que se trate en su lugar de destino. Por tanto, deben quedar exentas de IVA toda operación de exportación y toda operación asimilada a tal operación, para garantizar que la operación en cuestión sea gravada exclusivamente en el lugar donde se consuman los productos.

30. En el asunto principal, de los términos del artículo 22, punto uno, de la Ley del IVA se desprende que únicamente está exento del IVA el fletamento total de los buques que se afecten a la navegación en altamar y utilizados para la navegación internacional. Por consiguiente, pese a que se trata de operaciones asimiladas a exportaciones, dicha Ley no permite la exención del fletamento parcial de tales buques. De ello se deriva que la imposición de este tipo de fletamento en dichas operaciones vulnera el principio de la tributación de los bienes y servicios de que se trata en su lugar de destino y es contrario al objetivo perseguido por el régimen de exenciones establecido en el artículo 15 de la Sexta Directiva.

31. Además, es preciso añadir que, como señala el órgano jurisdiccional remitente, la citada Ley, al limitar la exención del IVA al fletamento total, supedita su disfrute al tamaño del buque utilizado para la operación de fletamento, dado que un mismo volumen de cargamento puede quedar gravado o exento en función de si cubre la totalidad o solo una parte de la superficie de carga de dicho buque. Pues bien, es necesario señalar que la exención del fletamento prevista en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva quedaría privada de su efecto útil por tal circunstancia.

32. En este contexto, si bien es cierto que los términos empleados para establecer la exención en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en sentido estricto, una interpretación particularmente restrictiva del concepto de fletamento conduciría a ignorar tanto el tenor literal como el objetivo de dicha disposición.

33. Por consiguiente, procede responder a las preguntas planteadas que el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se refiere tanto al fletamento total como al fletamento parcial de los buques dedicados a la navegación en altamar. Por lo tanto, esta disposición se opone a una ley nacional, como la controvertida en el litigio principal, que solo concede la exención del IVA en el supuesto de fletamento total de tales buques.»

Sin perjuicio de que esa sea la conclusión a la que llega el Tribunal tras analizar la norma comunitaria, la sentencia aborda la postura mantenida por la Comisión en este procedimiento en cuanto a «la posibilidad de asimilar el fletamento parcial de un buque a un contrato de transporte de bienes, lo que le permitiría acogerse a la exención reservada a las prestaciones de servicios de transporte relacionados con bienes exportados, establecida en el artículo 15, punto 13, de la Sexta Directiva, toda vez que tales bienes reúnen los requisitos previstos en esta disposición. En este contexto, y por medio de tal asimilación, podría concederse la exención del fletamento parcial de un buque en el marco de una operación asimilada a la exportación».

El Tribunal valora este punto de vista, para descartarlo:

«35. Sobre este particular, cabe señalar que, por lo que respecta a las exenciones relativas a las exportaciones, la Sexta Directiva reservó a estos dos tipos de contratos, a saber, el contrato de fletamento y el relativo a una prestación de servicios de transporte, distintos regímenes jurídicos. La exención del fletamento de los buques dedicados a la navegación en altamar se estableció en el artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva, mientras que la de los servicios de transporte de bienes se regula en el punto 13 del mismo artículo. Por lo tanto, del propio tenor literal de dicho artículo se desprende que la asimilación de los referidos contratos, para aplicarles el mismo régimen respecto del IVA, no encuentra fundamento alguno en el sistema de exenciones establecido en la Sexta Directiva.

36. Como ha señalado el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, es preciso considerar que, si el legislador comunitario hubiera pretendido restringir el concepto de fletamento de los buques dedicados a la navegación en altamar a su fletamento total y equiparar el fletamento parcial a una prestación de servicios de transporte de bienes, lo habría establecido expresamente en el artículo 15 de la Sexta Directiva.

37. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente tomar en consideración las circunstancias relevantes en las que se desarrolló la operación de fletamento controvertida en el litigio principal, a fin de investigar sus elementos característicos para poder apreciar si tal operación debe calificarse de fletamento o de prestación de servicios de transporte de bienes. En particular, dicho órgano jurisdiccional deberá tener en cuenta los términos del contrato celebrado entre las partes, así como la naturaleza y contenido concretos del servicio prestado, para determinar si dicho con-

trato reúne los requisitos de un contrato de fletamento a efectos del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva.

38. A este respecto, como señaló la Comisión, el contrato de fletamento se distingue del contrato de transporte de bienes por el hecho de que implica que una persona, el fletante, pone a disposición de otra persona, el fletador, todo o parte del buque, mientras que en el supuesto de un contrato de transporte de bienes, el transportista solo se compromete frente a su cliente a trasladar los referidos bienes.

39. Además, tal examen de la naturaleza jurídica del contrato de que se trata en el litigio principal resulta necesario a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas en la Sexta Directiva y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso en la aplicación de esta Directiva.

40. De todo lo anterior se desprende que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si el contrato de que se trata en el litigio principal reúne los requisitos de un contrato de fletamento a efectos del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva.»

Bien, pues en esta tesitura derivada del contenido de la sentencia, resulta evidente que nuestra norma no se adecua a la comunitaria al limitar la exención al fletamento parcial. De ahí la modificación introducida por la LPGE para 2008 en el apartado uno del artículo 22 LIVA, que se redacta de nuevo íntegramente, aunque *de facto* solo presenta la novedad de suprimir la expresión «total» que adjetivaba al fletamento tanto en el primer párrafo del número 1.º como en la letra b) del párrafo segundo.

### *1.1.2. Nacimiento del derecho a deducir las cuotas derivadas de las importaciones.*

La segunda modificación que introduce esta disposición final séptima de la LPGE para 2008, es mucho más relevante si atendemos al espectro de su aplicación y efectos pues afecta al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas satisfechas por las importaciones.

El apartado dos del artículo 98 LIVA establecía una regla especial en lo atinente al nacimiento del derecho a deducir las cuotas derivadas tanto de las importaciones como de las operaciones asimiladas: nacía el derecho al realizarse el pago de aquellas. Es sabido que la regla general enunciada en el apartado uno del artículo establece el principio del nacimiento del derecho a deducir con el devengo de la cuota deducible. Esta regla especial suponía, pues, un diferimiento del nacimiento del derecho, que podía originar un coste financiero al sujeto pasivo que no podía en consecuencia deducir tal cuota sino en el período de liquidación en el que la había satisfecho a la Hacienda Pública.

Esta regla ha dejado de existir, pues la LPGE la deroga. En consecuencia, en las cuotas derivadas de las importaciones el derecho a deducir nacerá a partir de la modificación de acuerdo a la

regla general del artículo 98.uno LIVA con el devengo de la operación. En concreto, este se fija en las importaciones *stricto sensu* por el artículo 77 LIVA en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera, y en las operaciones asimiladas a aquellas (las enumeradas en el art. 19 LIVA), al concurrir las circunstancias que para cada operación concreta ese último precepto.

Un examen de la Directiva comunitaria nos permite constatar que no contiene un precepto similar al ya extinto 98.dos LIVA. Si acudimos al artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE, continuador del artículo 17.1 de la Sexta Directiva, comprobamos que fija la regla de que «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el Impuesto deducible». Parece por lo tanto evidente que la ley española no era concordante con la normativa comunitaria, razón por la que se justifica la desaparición de la antedicha regla especial del apartado dos del artículo 98 LIVA.

Curiosamente, esta modificación debe entenderse como incompleta, pues la desaparición de ese apartado debería haber ido acompañada de otra alteración concordante, la del artículo 97.uno.3.º LIVA que disciplina los requisitos formales de la deducción de estas cuotas satisfechas por las importaciones. Ese precepto permanece sin embargo inalterado y su tenor literal sigue mencionando como documento que habilita la deducción «el documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación». De continuar siendo aplicable ese precepto, la modificación introducida por la LPGE quedaría sin efecto práctico alguno. Nacerá el derecho a deducir con el devengo, pero no podrá deducirse la cuota hasta que hubiera sido satisfecha y se disponga de la carta de pago que acredite su pago. Parece que esta conclusión no es lógica, y que no puede sino entenderse que el documento que habilite la deducción ha de ser el que acredite que se ha producido el devengo de la operación, en el supuesto general, el que documente el despacho aduanero de los bienes importados. Otra conclusión carecería de lógica alguna. Esta postura sería además conforme que la regulación de las condiciones para ejercer el derecho a la deducción contempladas en la Directiva, cuyo artículo 178, letra e) estipula que «para la deducción contemplada en la letra e) del artículo 168 (la del IVA devengado o pagado por los bienes importados), por lo que respecta a las importaciones de bienes, estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del IVA devengado».

La aplicación de esta conclusión en cuanto al artículo 97.uno.3.º LIVA, tiene efectos asimismo en relación con el contenido de la disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, redactada actualmente por la disposición adicional decimotercera de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, (desarrollada a su vez por la disp. adic. única del RD 1496/2003, de 28 de noviembre), referente al reembolso del Impuesto en importaciones de bienes mediante Agentes de Aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores. Esa disposición afecta al documento justificativo de la deducción en cuanto exige que en el mismo conste el reconocimiento del Agente de que ha obtenido el reembolso del tributo que satisfizo por cuenta del importador, reconociéndoselo el derecho a retenerlo. Además, la disposición regula su derecho a solicitar a la Aduana la devolución de la cuota pagada transcurrido un año si no obtuvo el reembolso. Entendemos que esta disposición habrá de adecuarse, en cualquier caso, al nuevo régimen legal de la deducción de estas cuotas.

## I.2. Modificación del Reglamento del Impuesto.

El Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan disposiciones de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), apareció publicado en el BOE de 20 de noviembre de 2007. La norma entró en vigor el día siguiente a su publicación, es decir, el 21 de noviembre. Sin embargo, se prevén dos especialidades, en lo referente a la modificación que afecta a los libros registro, que será aplicable a partir de 1 de enero de 2009, y a la que supone la inclusión en el sistema de devolución mensual de los servicios de televisión digital, que será aplicable a las operaciones cuyo impuesto se devengue a partir del 1 del mes siguiente a la entrada en vigor (1 de diciembre de 2007).

Las modificaciones introducidas en el reglamento del Impuesto pueden estructurarse de la siguiente manera:

### I.2.1. Tipo superreducido.

La modificación del Reglamento introduce dos alteraciones en materia del tipo reducido en su artículo 26 bis, que vienen a desarrollar cambios acaecidos en la regulación legal en los últimos tiempos.

En primer lugar, tenemos que remontarnos a la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad, que dio nueva redacción al artículo 91.dos.1.6.º de la Ley 37/1992, en cuanto a la aplicación del tipo del 4% a **las entregas de viviendas adquiridas por entidades que apliquen el régimen especial previsto en la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS) para las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas**. Estas entidades pueden adquirir viviendas que luego dedicarán al alquiler, beneficiándose de un tipo reducido en el IVA. Ahora bien, el promotor que transmite la vivienda a una de estas entidades ha de tener una acreditación del destino ulterior de la misma. A esta finalidad responde la modificación introducida en el Reglamento, que instaura un mecanismo para que el citado vendedor tenga constancia de que el adquirente cumple los dos requisitos que habilitan la aplicación del tipo reducido. De ahí que se prevea que la entidad adquirente remita un escrito, bajo su responsabilidad, en el que haga constar tanto que tiene derecho a aplicar el citado régimen de la LIS, como que la renta que percibirá por las viviendas podrá disfrutar de la bonificación prevista en la citada norma reguladora del impuesto directo (art. 54.1 TRLIS).

Es decir, el régimen arbitrado se sustenta en una declaración de la entidad adquirente que permite dar seguridad jurídica al transmitente, que siempre es el responsable del ingreso de la cuota. En este marco debe invocarse, y la norma lo hace en el segundo párrafo del artículo 26 bis.uno, que en estos casos sería aplicable lo establecido en el artículo 87.uno LIVA en cuanto a la responsabilidad solidaria del adquirente que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eluda la correcta repercusión del tributo, responsabilidad que alcanza incluso a la sanción que pudiera proceder. Además, este artículo del Reglamento recuerda la posible aplicación del artículo 170.dos.2.º LIVA, que enuncia

que constituye infracción tributaria «la obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas», siendo «sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que sean responsables de la acción u omisión a que se refiere el párrafo anterior». La sanción prevista en el artículo 171 LIVA para esta conducta es la multa pecuniaria proporcional del 50% del beneficio indebidamente obtenido.

En segundo lugar, la nueva redacción del artículo 26 bis desarrolla en su apartado dos las previsiones incluidas en la Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, para la clarificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con discapacidad contenido en la misma Ley, que modificó los artículos 91.dos.1.4.º y 91.dos.2 de la Ley 37/1992 en cuanto a la delimitación de los **supuestos de tributación reducida que se aplican a ciertas operaciones relativas a coches utilizados por personas con movilidad reducida**. El nuevo apartado dos del artículo 26 bis RIVA desarrolla esta materia muy detalladamente, recogiendo algunos criterios que se habían anticipado en doctrina administrativa sobre este particular (véase, por ejemplo, la contestación V1918-06, de 27 de septiembre de 2006).

El precepto recorre los diversos requisitos que habilitan la aplicación del tipo del 4% en estos casos, precisando su alcance.

- En cuanto al de que haya transcurrido el plazo de cuatro años entre la adquisición de un vehículo y su sustitución en análogas condiciones, se precisa que no se exigirá el mismo en los supuestos de siniestro total, certificado por la entidad aseguradora o en los de baja definitiva del vehículo.
- Se exige además que el vehículo no sea objeto de transmisión posterior por acto *inter vivos* durante el plazo de cuatro años siguientes a la fecha de adquisición.
- En lo referente al reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria, este se regula con máximo detalle. El reconocimiento es a instancia de parte, bien del adquirente o de la persona con discapacidad, concretándose que surte efectos desde la fecha de presentación de la solicitud.
- A estos efectos del reconocimiento, el precepto exige que se acredite que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Ha de subrayarse que, fuera de una declaración general que se remita a los admisibles en derecho, el precepto, aún a título abierto, hace una exhaustiva enumeración de los posibles medios de prueba del citado destino, lo que a buen seguro facilitará la tramitación de estos expedientes tanto para el interesado, como para la Administración gestora. Estos medios son los siguientes:
  - La titularidad del vehículo a nombre del discapacitado.
  - Que el adquirente sea cónyuge del discapacitado o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado inclusive.

- Que el adquirente esté inscrito como pareja de hecho de la persona con discapacidad en el Registro de parejas o uniones de hecho de la Comunidad Autónoma de residencia.
  - Que el adquirente tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho del discapacitado.
  - Que el adquirente demuestre la convivencia con el discapacitado mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda.
  - En el supuesto de que el vehículo sea adquirido por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores discapacitados contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.
- En paralelo, y en cuanto a la acreditación de la discapacidad, el precepto, además de aludir al certificado del IMSERSO u órgano competente de las Comunidades Autónomas, declara que se considerarán afectados por una discapacidad igual o superior al 33% las siguientes personas: los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez; los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad, y cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente, la discapacidad acreditada será del 65% aunque no alcance dicho grado.
  - Asimismo, y en cuanto a la acreditación de la movilidad reducida, se considerarán personas con movilidad reducida: las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado, y los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las Corporaciones Locales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas.
  - Por último, el precepto regula el procedimiento de aplicación en el caso de importaciones (que corresponde a la Aduana de importación) y la obligación del empresario que entrega el vehículo de exigir la acreditación del derecho a la aplicación del tipo reducido y de conservar el justificante documental, es decir, el acuerdo de la Administración que lo reconoce.

El Real Decreto que aprueba esta modificación del Reglamento deroga el artículo 58.1.1.º f) del Reglamento del Impuesto de 1985, todavía vigente, que regulaba los vehículos que no tributaban al tipo incrementado por ser adquiridos por minusválidos, cuyo contenido se incorpora, en lo procedente, al Reglamento regulador del Impuesto vigente en la actualidad en los términos que se han comentado.

Por último, y aunque no es una modificación introducida en el Real Decreto que modifica el Reglamento, hay que citar el contenido de la disposición adicional quinta del Real Decreto 14/2008, de 11 de enero (BOE del 12) que, en el marco de la regulación del Plan para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda, dispone que **las viviendas calificadas o declaradas protegidas para**

**arrendar, de renta básica, tendrán la consideración de viviendas de protección oficial de régimen especial, a los efectos establecidos en el artículo 91 de la Ley del IVA.** Esta disposición determinará que estas viviendas tributen, en el caso de su entrega, al tipo del 4%.

### *1.2.2. Deducciones: subvenciones.*

La modificación del artículo **28.1.4.º** del Reglamento del Impuesto tiene por fin eliminar la referencia a las subvenciones cuya obtención determinaba una limitación del derecho a la deducción, para adecuar la dicción del precepto al texto vigente de la ley tras la reforma introducida por la Ley 3/2006 al hilo de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005. La misma justificación motiva la nueva redacción del artículo **38.2** en el ámbito del régimen simplificado. No hay, pues, en este aspecto novedad alguna a salvo de la actualización de ambos preceptos para hacerlos concordantes con la dicción de la Ley.

### *1.2.3. Devoluciones.*

Por su parte, la nueva redacción del artículo 30.4 del Reglamento supone la inclusión en el régimen de devolución mensual de las entidades que realizan prestaciones de servicios de televisión digital que están gravadas al tipo reducido del 7% desde la modificación introducida en el artículo 91.uno.2.16.º LIVA por la Ley 30/2005 de PGE para 2006. Recordemos que esta modificación resulta aplicable a las operaciones cuyo impuesto se devengue a partir del 1 del mes siguiente a la entrada en vigor del Real Decreto (1 de diciembre de 2007).

### *1.2.4. Régimen especial del grupo de entidades.*

Esta materia constituye el grueso de las modificaciones introducidas por el Real Decreto que estamos comentando. Queda concretada en la introducción de un nuevo Capítulo, el VII, que se añade al Título VIII del Reglamento, que comprende los artículos 61 bis a 61 sexies, que pasamos a comentar.

El artículo 61 bis aborda la información censal que ha de transmitirse a la Administración y que permitirá la aplicación práctica de un régimen como este, de naturaleza voluntaria, y con dos niveles de contenido, siendo el segundo de ellos asimismo voluntario en su aplicación por el grupo y las entidades que lo integran. El desarrollo de este artículo del Reglamento se ha producido por la **Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre**, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y **el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido**, que se publicó en el BOE de 29 de noviembre de 2007 y que deriva, en este aspecto, de la habilitación contenida en el apartado 6 del artículo 61 bis RIVA.

La referida declaración censal ha de presentarse por la entidad dominante y su plazo de cumplimiento es el del mes de diciembre del año anterior a aquel en el que deba surtir efectos.

De su presentación derivará una consecuencia: la identificación del grupo con un Número de Identificación, que es distinto, como es obvio, del de cada una de las entidades que lo integran.

El precepto reglamentario concreta exhaustivamente el contenido de esta comunicación censal. La misma comprende el espectro del perímetro subjetivo del régimen especial, con identificación de las entidades integrantes del mismo que van a aplicar el régimen. Hay una precisión expresa para el caso de las entidades dominantes que sean establecimientos permanentes de una no residente, a fin de que se indique quién sea la entidad no residente de la que dependen. Se han de aportar las copias de los acuerdos de cada entidad en el que se adoptó la decisión de aplicar el régimen y el porcentaje de participación de la dominante en cada una de las integrantes del grupo y la fecha de su adquisición. Además, la declaración censal ha de incluir la mención de que se cumplen todos los requisitos previstos en el artículo 163 quinquies LIVA y el ejercicio de la opción por el segundo nivel (por llamarlo de alguna manera) del régimen especial, que afectará a todas las entidades del grupo. Por último, la declaración habrá de presentarse a fin de comunicar las modificaciones que se produzcan en la información antes detallada dentro del período de declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en la que concurra cualquier modificación de tales datos.

El precepto reglamentario regula la vigencia mínima de las opciones que se pueden ejercitar en su configuración: un año, con prórroga salvo renuncia expresa. Esta renuncia al nivel «superior» del régimen también tiene una validez mínima de un año natural entendiéndose prorrogada automáticamente. La norma precisa que esta renuncia no impedirá sin embargo, y es lógico que sea así, la aplicación del régimen en su nivel básico. Asimismo, y en cuanto a la opción por la regla de prorrateo especial (individual para cada empresa) para las entidades que apliquen ese nivel superior del régimen, se fija su ejercicio.

En cualquier caso, en lo atinente al plazo de presentación, cuyas reglas generales ya se han visto, la Orden citada es mucho más precisa, fijando las siguientes reglas específicas que derivan de la regulación reglamentaria pero son más fácilmente explicables:

- a) Cuando se produzcan modificaciones a lo largo del año que afecten a las entidades del grupo que aplican el régimen especial, se presentará dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se produzca la modificación.
- b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales o de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de otras que venían desarrollando con anterioridad empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades y que hayan ejercido la opción establecida en el artículo 163 sexies.cinco de la LIVA, si optan por la aplicación de la regla de prorrateo especial a que se refiere el artículo 103.dos.1.º de la Ley del Impuesto en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, la entidad dominante del grupo presentará el modelo 039 comunicando dicha opción dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

- c) En el supuesto de que en el mes de diciembre se produzca la incorporación de cualquier entidad a un grupo que aplique el régimen especial, la comunicación de esta circunstancia se realizará presentando el modelo 039 en el período comprendido entre la fecha de incorporación de la citada entidad al grupo hasta el 20 de enero siguiente (flexibilización esta que resulta de todo punto razonable).
- d) Cuando en un grupo que viniera aplicando el régimen especial se incorporen entidades de nueva creación, la entidad dominante del grupo comunicará esta circunstancia presentando el modelo 039 dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el que se haya producido la incorporación.»

Esta declaración censal, formulario 039, solo puede presentarse en papel, ya que ha de acompañarse, como se ha visto, de documentación complementaria, y será entregado en la Delegación o Administración correspondiente al domicilio fiscal de la entidad dominante o en la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial correspondiente a tal domicilio o en la Delegación Central, de estar adscrito a la misma la dominante.

El segundo artículo de este nuevo Capítulo del Reglamento, el 61 ter, regula las declaraciones-liquidaciones que han de presentarse en aplicación del régimen especial. Este precepto se desarrolla, asimismo, en la **Orden** antes citada, que **aprueba los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado**, en aplicación de la habilitación contenida en el apartado 3 del precepto. Ambas declaraciones son de periodicidad mensual y han de atender a los plazos habituales para estas, razón por la que se modifica el artículo 71.3 del Reglamento. Ambas autoliquidaciones han de presentarse obligatoriamente por vía telemática en la forma y condiciones reguladas en el artículo 5 de la Orden.

La regla general, apartado 1, presupone una secuencia temporal en la que primero han de presentarse todas las declaraciones individuales y, posteriormente, la agregada del grupo, que presenta la dominante. De no haberse presentado alguna de ellas, la norma permite sin embargo la presentación de la agregada, «sin perjuicio de las actuaciones que procedan, en su caso, por la falta de presentación de dicha declaración-liquidación individual», añade el precepto.

También se disciplina en el apartado 2 del artículo 61 ter la salida del régimen en caso de exclusión del mismo. Las entidades excluidas habrán de presentar la declaración periódica que proceda en atención a su volumen de operaciones, incluso, en el caso de ser trimestral, por la parte del trimestre que quede por transcurrir desde la exclusión. Esta exclusión habilita a que la entidad pueda incluirse asimismo en el régimen de devolución mensual, que sabemos que es incompatible con la aplicación del régimen especial del grupo. Lo mismo ocurrirá con el acogimiento al régimen de cuenta corriente tributaria, que se declara incompatible con este régimen en el apartado 4 de este artículo, puesto que en el régimen especial del grupo de entidades los ingresos y devoluciones de cada uno de los empresarios o profesionales que lo apliquen se canalizan a través de la entidad dominante en la declaración agregada.

El artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto, establece la posibilidad de **renuncia a las exenciones** que pudieran corresponder a las operaciones internas entre entidades de un mismo grupo

que apliquen el régimen especial, materia que aborda el artículo 61 quáter del Reglamento. Esta facultad de renuncia se ejerce operación por operación y no depende del derecho a la deducción que tenga atribuido el destinatario de la operación. Desde el punto de vista formal, el apartado 2 establece los requisitos que han de cumplirse, que quedan limitados a la constancia en factura completa (no simplificada) de la repercusión del tributo con cita expresa del artículo 163 sexies.cinco de la Ley. El Reglamento también prevé la posible concurrencia de este supuesto de renuncia con el previsto en el artículo 20.dos de la Ley para determinadas operaciones inmobiliarias, concretando la prevalencia de la derivada del régimen especial, si bien con el requisito de que se comunique al adquirente de forma previa o simultánea a la entrega de los bienes, lo que se entiende cumplido si en la factura se efectúa la repercusión del tributo.

En el caso de que se aplique el sistema especial dentro del régimen especial, el mismo se complica notablemente. Las especialidades aplicables en materia de renuncia a las exenciones y en el régimen de deducciones, originan una mayor exigencia en lo atinente a las obligaciones formales, que se concreta en la obligación legal de disponer de un **sistema de información analítica**. Su contenido se contempla en el artículo 61 quinquies del Reglamento, que establece alguna otra obligación de carácter formal.

Esta información analítica permitirá sustentar la determinación de los costes que conforman la base imponible de las operaciones intragrupo. Detalladamente, el precepto, apartado 1 del artículo, exige la constancia de la siguiente información, que puede estructurarse en dos grupos. El primero, atiende a la delimitación de los bienes y servicios que se han empleado, de cualquier forma y manera, para estas operaciones intragrupo en la realización de esas operaciones, de las cuotas derivadas de su adquisición o importación, a la deducción practicada por las mismas y de las regularizaciones de los bienes de inversión:

- «a) La descripción de los bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de operaciones intragrupo y por los cuales se haya soportado o satisfecho el Impuesto.

En esta relación se incluirán tanto los bienes y servicios adquiridos a terceros como aquellos otros que, sin haber sido adquiridos a terceros, hayan dado lugar a cuotas soportadas o satisfechas por cualquiera de las operaciones sujetas al Impuesto.

- b) El importe de la base imponible y de las cuotas soportadas o satisfechas por dichos bienes o servicios, conservando los justificantes documentales correspondientes.
- c) El importe de las cuotas deducidas de las soportadas o satisfechas por dichos bienes y servicios, indicando la regla de prorrata, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades que estén aplicando el régimen especial.

Para el caso de los bienes de inversión, se deberá consignar igualmente el importe de las regularizaciones practicadas, en su caso, en relación con los mismos, así como el inicio de su utilización efectiva.»

En segundo lugar, la información ha de proporcionar una descripción de los criterios de imputación utilizados, a saber:

- «d) Los criterios utilizados para la imputación del coste de dichos bienes y servicios a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones. Estos criterios deberán especificarse en una memoria, que formará parte del sistema de información, y deberán cuantificarse, siendo obligatoria la conservación de los justificantes formales de las magnitudes utilizadas, en su caso, durante todo el plazo durante el cual deba conservarse el sistema de información. Los citados criterios atenderán, siempre que sea posible, a la utilización real de los citados bienes y servicios en las operaciones intragrupo, sin perjuicio de la utilización de cualesquiera otros, como la imputación proporcional al valor normal de mercado de dichas operaciones en condiciones de libre competencia, cuando se trate de bienes y servicios cuya utilización real resulte imposible de concretar. Estos criterios podrán ser sometidos a la valoración previa de la Administración tributaria. El Ministro de Economía y Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de esta valoración previa.»

Evidentemente esta información es la piedra angular del nivel avanzado del régimen especial. En este marco debe destacarse que el precepto trata de dar alguna pista: la referencia a la utilización real, o a otros, como la proporción en atención al valor de mercado. Mayor novedad supone que se establezca una especie de sistema de acuerdo previo de valoración, enmarcable en la regulación general del artículo 91 de la Ley General Tributaria (LGT), que evidentemente ha de permitir generar una mayor seguridad jurídica en una materia tan escurridiza como esta. Esta valoración previa habrá de desarrollarse por el Ministro de Economía y Hacienda.

Adicionalmente, el precepto regula la forma en la que han de documentarse estas operaciones: en factura completa de las del artículo 6 del Reglamento de obligaciones de facturación. En cuanto a la base imponible que ha de constar en la factura, deberá consignarse tanto la que resulte de la aplicación del régimen especial para estas operaciones intragrupo como la que proceda en función de las reglas generales del Impuesto.

Por último, el artículo 61 sexies regula aspectos del **procedimiento de control de estas entidades**, previendo los efectos de las interrupciones justificadas y las dilaciones por causas no imputables a la Administración en la comprobación de cualquier entidad del grupo, circunstancias que afectarán al plazo de duración del procedimiento de control del grupo, siempre que la entidad dominante tenga conocimiento formal de aquellas. En el mismo sentido, se prevé que la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección surtirá efectos frente a todo el grupo, siempre que se haya acordado respecto de aquel y se haya formalizado con la entidad dominante.

Además, y en cuanto a este régimen especial debe hacerse una referencia a las peculiaridades en su aplicación en los **territorios forales**, cuestión que se aborda más adelante en este mismo apartado. También hay una referencia a la doctrina emanada de la DGT en el apartado II de este trabajo.

### 1.2.5. Libros registro.

El Real Decreto que estamos comentando incluye también una modificación de los artículos 63 y 64 del Reglamento en materia, respectivamente, de libros registros de facturas expedidas y recibidas. Esta modificación tendrá efectos a partir de 1 de enero de 2009 y ha de ponerse en relación con otra que se incluyó en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El artículo 36 del mencionado Reglamento, en desarrollo de lo dispuesto en la modificación introducida por la Ley de medidas para la prevención del fraude (Ley 36/2006) en la LGT, concreta la nueva obligación de información consistente en informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro en los siguientes términos:

«De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.2 f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos, estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el artículo 62.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido**, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre y el artículo 15 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Canarias, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo.

Existirá obligación de presentar **una declaración informativa por cada período de liquidación del Impuesto** sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario. Dicha declaración contendrá los datos anotados hasta el último día del período de liquidación a que se refiera y deberá presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho período.»

A su vez, la disposición transitoria tercera del mencionado Reglamento concreta que esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2009, de forma que esa fecha resulta coincidente con la de la entrada en vigor de la modificación de los artículos 63 y 64 RIVA. Asimismo hay que vincular ese entramado a las normas que luego se comentarán que han venido a extender la obligación de presentación telemática de las autoliquidaciones de IVA:

En este contexto cobra sentido el retoque que se efectúa en el texto de esos preceptos. En cuanto al libro registro de facturas expedidas (art. 63), se detalla en el apartado 3 de forma más concreta el contenido de cada asiento registral, exigiendo que conste la fecha de la realización de las operaciones, si es distinta a la de la realización de la operación (como ha de constar en la factura), la identificación del destinatario, incluyendo su NIF con mucho mayor detalle que el recogido en la redacción anterior y la mención de que los datos de la base sean los que deriven de las reglas de los

artículos 78 y 79 LIVA. En cuanto a los asientos resúmenes, apartado 4, también se completa la información relativa a la fecha o periodo en el que se hayan expedido las facturas, y a los números inicial y final de los documentos anotados. No se limita ya el importe máximo del asiento resumen, si bien sí se establecen tres requisitos que han de cumplirse en todo caso para efectuar estos asientos:

- a) Que en los documentos expedidos no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.
- b) Que las operaciones documentadas se deban entender realizadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 9 del citado Reglamento dentro de un mismo mes natural.
- c) Que a las operaciones documentadas en ellos les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

Las modificaciones en el artículo 64 en cuanto al libro registro de facturas recibidas son paralelas a las comentadas: constancia de la fecha de realización de las operaciones, y una más detallada identificación del proveedor, incluyendo su NIF y de la base imponible. En el asiento resumen se siguen manteniendo los límites cuantitativos, tanto global del asiento (6.000 euros), como de cada operación (500 euros), si bien queda limitado al supuesto del registro de operaciones con un mismo proveedor y a la mención de los números inicial y final de los documentos que se anotan en este asiento.

Como es obvio, estas alteraciones en la información contable permitirá la transmisión y el tratamiento electrónico de la información contenida en los libros.

### I.3. El IVA en el País Vasco y Navarra.

Recientemente se han introducido modificaciones en las leyes reguladoras del Concierto con el País Vasco y el Convenio con Navarra que afectan al IVA.

Las modificaciones son paralelas y se encuentran en la Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE del 26) y en la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE de 20 de diciembre y corrección de errores en el BOE de 28 de enero de 2008).

Los cambios introducidos son tres:

En primer lugar, se eleva la **cifra del volumen de operaciones** (arts. 27 y 33, respectivamente, del Concierto y Convenio), que pasa de 6 a 7 millones de euros, al igual que en el IS, con efectos para los periodos de liquidación que se inicien a partir de 1 de enero de 2008 (disps. trans. primera y novena, respectivamente), determinante de la Administración competente para la exac-

ción del tributo. Esta cifra habrá de actualizarse cada cinco años (disp. adic. segunda en el caso del Convenio).

Además, la nueva redacción de los artículos 29. siete y 34.regla 8.<sup>a</sup> establecen los criterios aplicables al **régimen especial del grupo de entidades**, también con efectos desde 1 de enero de 2008 (disp. trans. decimotercera del Convenio). Se parte, aunque aparezca en la última regla, del mandato de que el régimen del grupo no alterará en ningún caso las reglas previstas en el Concierto o Convenio y en particular las aplicables para determinar el volumen de operaciones. Se establece que quedan excluidas del grupo las entidades dependientes cuya inspección quede encomendada a una Administración común o foral distinta de la competente para la entidad dominante. Las declaraciones individuales de las entidades contendrán los importes que resulten de la aplicación individual de las normas del Impuesto, incluyendo las propias del régimen especial. En cuanto a las declaraciones agregadas, no cabe la inclusión de cantidades que correspondan a Administraciones tributarias distintas. Por último, se concreta que la entidad dominante ha de cumplir las obligaciones específicas que le son imputables ante las Administraciones en cuyo territorio operen las entidades integrantes del grupo.

Ciertamente estas reglas supondrán limitar los efectos que tiene el régimen en cuanto que se producirá un fraccionamiento entre Administraciones que rebaja los beneficios que se derivan de su configuración para los grupos que lo apliquen.

Para concluir, los artículos 4.cuatro y 5.3, respectivamente, refuerzan los instrumentos de intercambio de información entre las Administraciones, en particular para el cumplimiento de **Tratados y Convenios internacionales**, en especial en lo relativo al ámbito comunitario en cuanto a la cooperación administrativa y asistencia mutua.

#### **I.4. Declaraciones: modelos y forma de presentación.**

Varias Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda han venido a aprobar modelos y fijar criterios de presentación de los mismos. Aparte de los nuevos modelos, tienen especial interés la variación de los criterios para la presentación de las autoliquidaciones y declaraciones, en particular en cuanto extienden la utilización de los medios telemáticos para la cumplimentación del trámite.

Cabe citar en primer lugar la **Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre**, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 117, 123, 124, 126, 128 y 300 y se establecen medidas para la promoción y ampliación de la presentación telemática de determinadas autoliquidaciones, resúmenes anuales y declaraciones informativas de carácter tributario, publicada en el BOE de 29 de noviembre.

De esta Orden cabe destacar varios aspectos. De un lado, que aprueba un nuevo modelo de autoliquidación, el general número 300, en el que se introducen ciertas adaptaciones a los cambios normativos recientes, a saber:

- Incluye una casilla en la que se hará constar el carácter de complementaria de la autoliquidación, de manera que se habilita el instrumento para atender a la regulación contenida en el artículo 119 del Reglamento de aplicación de los tributos, haciendo constar además el importe de lo ingresado en autoliquidaciones anteriores, que debe deducirse del nuevo monto de la autoliquidación complementaria.
- Asimismo, se introduce una nueva casilla para consignar, una vez calculada la prorrata definitiva del ejercicio en el último período de declaración del mismo, la regularización de las deducciones provisionales.

Ahora bien, como novedad más relevante se concreta que **las declaraciones trimestrales (modelo 300) deberán presentarse obligatoriamente por vía telemática cuando los obligados tributarios tengan la forma de sociedad anónima o limitada**, regulándose las condiciones y el procedimiento de su presentación. Esta regla va en la línea de la evolución de la presentación telemática de autoliquidaciones, que tiende a tener un espectro universal, y ha de conectarse con la regulación de las nuevas obligaciones formales en materia de suministro de la información contenida en los libros que antes se comentó. Esta previsión de la Orden **se impone para las autoliquidaciones cuyo plazo de presentación se inicie a partir de 1 de octubre de 2008**.

Además, la Orden afecta a las declaraciones informativas modelos 347 (operaciones con terceros), 349 (operaciones intracomunitarias) y 390 (resumen anual), y se ha de aplicar para todas aquellas cuyo plazo de presentación se inicie a partir de 1 de enero de 2008. La norma concreta que habrán de ser presentadas por vía telemática a través de Internet si contienen menos de 50.000 registros, o, de contener más, por vía telemática por teleproceso o mediante soporte directamente legible por ordenador. Sin embargo cabrá la presentación por teleproceso de las declaraciones 347 y 349, cualquiera que sea el obligado y el número de registros, de las mismas. Sin embargo, no se habilita la presentación telemática por teleproceso de estas declaraciones si han transcurrido más de cuatro años contados desde la finalización del plazo reglamentario de presentación de cada declaración, debiendo utilizarse en ese caso el soporte directamente legible por ordenador. Esta regla se aplicará por primera vez para las declaraciones correspondientes al ejercicio 2005.

En cuanto a la presentación telemática del modelo 390 se mantiene vigente la exclusión de esta vía en los supuestos recogidos en la Orden de 19 de noviembre de 2001 [los de sujetos pasivos con más de 6 actividades acogidas al Régimen Simplificado del IVA (excepto actividades agrícolas, ganaderas y forestales); de sujetos pasivos con más de 5 actividades agrícolas, ganaderas y forestales acogidas al Régimen Simplificado del IVA, y de sujetos pasivos que desarrollen más de 30 actividades a incluir en el apartado 12 (proratas) del modelo]. Por el contrario, es posible la presentación telemática cuando haya transcurrido más de un año desde el inicio del plazo de presentación.

Otra Orden relevante es la **Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre**, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del IVA en operaciones asimiladas a las importaciones, se

determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos, que apareció publicada en el BOE de 1 de diciembre.

Esta norma afecta al régimen de las liquidaciones del IVA en las operaciones asimiladas a las importaciones, que se reguló en la modificación del artículo 73 RIVA incorporada en el Real Decreto 87/2005, de 30 de enero. Por tal razón, la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, aprobó un nuevo **modelo 380** que habilitaba la deducción de las cuotas derivadas de estas importaciones en esa autoliquidación. La nueva Orden reformula la regulación de algunos apartados de la Orden antes citada para configurar como **obligatoria con carácter general su presentación telemática**.

### I.5. Régimen simplificado.

La Orden EHA/3462/2007, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2008, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del IVA, publicada en el BOE de 30 de noviembre no tiene ninguna novedad en cuanto a la aplicación del régimen simplificado para 2008.

### I.6. Régimen aplicable a la OTAN.

Como pudo comprobar cualquier atento seguidor de los procesos de modificación normativa, el proyecto de Real Decreto que se sometió a información pública, colgándose además en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda como norma en tramitación y que tenía por finalidad modificar los Reglamentos del IVA y del IGIC, incluía también una derogación del Real Decreto 1967/1999, de 23 de diciembre, que regula las exenciones en los impuestos indirectos relativas a la OTAN y a los Estados parte de dicho Tratado y establece el procedimiento para su aplicación, sustituyéndolo por un nuevo texto. No obstante, el texto aprobado definitivamente no incluyó esta última modificación referente al régimen de exenciones a la OTAN. Sin embargo, posteriormente el Consejo de Ministros ha aprobado un Real Decreto que efectúa esos cambios, lo que supone que el primitivo proyecto se desgajó en dos durante su tramitación.

En este sentido, el Consejo de Ministros del pasado día 8 de febrero aprobó el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la OTAN, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, que se publicó en el BOE de 29 de febrero.

Como es sabido, la Ley 37/1992 regula en su artículo 22, apartados 10 y 11, el régimen de exenciones derivadas de la aplicación del Tratado del Atlántico Norte, de la que constituía desarrollo reglamentario el Real Decreto 1967/1999, de 23 de diciembre, antes citado. El nuevo Real Decreto introduce dos novedades: de un lado, deroga el de 1999, y, de otro, aprueba un Reglamento que regula esta materia con efectos desde el 1 de marzo de 2008.

La justificación del nuevo Reglamento ha de buscarse en la evolución de los Tratados Internacionales, en particular en los referentes a la OTAN en atención a lo previsto en el artículo 2.º de la Ley del IVA. En efecto, como señala detalladamente el preámbulo del Real Decreto 160/2008, la integración de España en la estructura militar de la OTAN ha supuesto nuevas realidades fácticas: realización de ejercicios militares en los que participan las Fuerzas Armadas españolas, establecimiento de Cuarteles Generales Conjuntos, etc. A todo ello se le unía la necesidad de actualizar la regulación de estas exenciones, tanto desde el punto de vista material, vista tanto su regulación en los Tratados como la existencia de Acuerdos específicos sobre determinados aspectos, como en el formal y de procedimiento.

En concreto, desde el punto de vista de los Tratados y Acuerdos Internacionales, el mencionado preámbulo enumera expresamente la regulación derivada de los artículos IX y X del Convenio relativo al Estatuto de la OTAN, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional de 20 de septiembre de 1951, del artículo 8 del Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales Militares Internacionales de 28 de agosto de 1952 y del artículo XI del Convenio relativo a las Fuerzas de los Estados Partes del Tratado de 19 de junio de 1951, a todos los que España se ha ido adhiriendo, respectivamente, en 1987, 1995 y 1983. En este contexto, tiene especial relevancia el contenido del Acuerdo entre España y la OTAN relativo al establecimiento en España de un Cuartel General Militar Internacional de 28 de febrero de 2000.

El Reglamento contiene diez artículos, que afectan a las exenciones en la importación de bienes; en las operaciones interiores e intracomunitarias y en las operaciones relativas a servicios postales, alcohol, tabaco y carburantes sujetas al IVA y en las que afectan a los Impuestos especiales, tanto de fabricación como sobre determinados medios de transporte, conteniendo asimismo el régimen aplicable en Canarias tanto a efectos del IGIC como del AIEM. Además, se actualizan las normas de carácter procedimental referentes a la aplicación y gestión de estas exenciones. Además, debe recalarse que el artículo 1 del Reglamento contiene una amplia lista de términos utilizados en el mismo con la determinación de la definición y alcance de cada uno de ellos.

Si pasamos a comentar las novedades del texto en materia de IVA, cabe destacar que se amplía el elenco de operaciones exentas que se contenían en el Real Decreto de 1999, tanto objetivamente como en relación con los destinatarios de las mismas, y que regula más exhaustivamente los aspectos del procedimiento de su aplicación.

Con respecto a las exenciones aplicables en las importaciones, el artículo 2.1 del Reglamento incluye las de carburantes, aceites, lubricantes (con destino exclusivo a vehículos, aeronaves y navíos oficiales de los Cuarteles Generales, de las Fuerzas de Estados miembros distintos de España y las Fuerzas Armadas de España en cuanto actúen en nombre y por cuenta de las Fuerzas de otros Estados) y las de bienes importados tanto por la OTAN para uso de un Cuartel como por las Fuerzas Armadas de España en cuanto actúen en nombre y por cuenta de aquella. Además se amplía el espectro del beneficio que se hace extensivo en el apartado 2 a las importaciones de bienes efectuadas por los contratistas que trabajen para un Cuartel General si adquirieron los bienes en nombre de mismo [letra a)]; a las de bienes destinados al suministro de comedores, clubes, asociaciones, restaurantes, cantinas, tiendas y economatos de esos Cuarteles [letra b)]; a las de vehículos a motor y motocicletas

realizadas por los miembros de la Fuerza y sus personas dependientes [letra c)], y, por último, a las de caravanas, remolques y embarcaciones de recreo con su equipo necesario realizadas por los miembros de la Fuerza por el tiempo que duren sus servicios [letra d)].

En cuanto al procedimiento, el artículo 3 distingue los casos del apartado 2.1 y 2.2 a) en los que se atribuye la competencia a la Aduana, de los otros tres en que resultará competente el Departamento de Aduanas e Impuestos especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), previa solicitud remitida al Ministerio de Defensa. Se exige en todo caso la aportación de un certificado acreditativo del destino.

El artículo 4 lista las exenciones aplicables en el IVA para las entregas interiores y operaciones intracomunitarias, así como para las prestaciones de servicios, distinguiendo dos grupos. Los números que figuran tras cada una de ellas tienen trascendencia a la hora de concretar el procedimiento aplicable a la exención, que luego se concretará. El primero, con los retoques derivados del Acuerdo complementario citado más arriba, reitera supuestos ya conocidos, como son, siempre que su destino sea el uso oficial, las operaciones realizadas para la OTAN, si su base excede de 300 euros (1); para un Cuartel General Aliado, en el ejercicio de las funciones autorizadas (2); para las Fuerzas Armadas Españolas cuando actúen en nombre y por cuenta de la OTAN (2), y por último, las que tengan por objeto carburantes, aceites y lubricantes que hayan de ser utilizados por vehículos, aeronaves y navíos afectos al uso oficial de un Cuartel General, de la Fuerza de un Estado Parte que no sea España, o de la Fuerzas Armadas Españolas cuando actúen en nombre y por cuenta de esas Fuerzas (1).

El segundo, apartado 2, comprende las entregas, adquisiciones intracomunitarias y prestaciones de servicios siguientes (mencionando el apartado 3 que las mismas atribuyen el derecho a deducir las cuotas soportadas):

- Las que se destinen a un contratista que ejecute un contrato para un Cuartel General en el ejercicio de las funciones autorizadas por el Acuerdo complementario, siempre que los adquiera en nombre del mismo (3).
- Las que tengan como finalidad el suministro de comedores, clubes, asociaciones, restaurantes, cantinas, tiendas y economatos de los Cuarteles Generales (3).
- Las que efectúen esos establecimientos, tanto a favor de los miembros de la Fuerza, elemento civil o sus personas dependientes, como a favor del personal militar o civil español y los huéspedes oficiales del Cuartel General que han de consumirse en esos locales (1).
- Las de vehículos a motor y motocicletas para los miembros de la Fuerza y sus personas dependientes y las de caravanas, remolques y embarcaciones de recreo y su equitación destinadas a los miembros de la Fuerza. Por el tiempo que duren sus servicios (1).

El artículo 5 regula el procedimiento de esas exenciones. También en este caso se mejora la regulación anterior pormenorizando las reglas aplicables. Como es habitual se instauran tres regímenes. De un lado hay exenciones que se aplican directamente si bien requieren el previo reconocimien-

to de la Agencia. Estas son las que aparecen con el número 1 en la enumeración anterior. Son rogadas y tienen efectos desde la presentación de la solicitud, siendo el plazo de silencio positivo de tres meses desde esa fecha. Siempre se requiere la aportación de un certificado acreditativo del uso a que se destinen los bienes, y, además, tratándose de edificios y terrenos, se exige otorgamiento de documento público e inscripción en el registro a nombre de la OTAN. En la factura que documente estas operaciones deberá constar que la Agencia reconoció la exención.

En segundo lugar, las exenciones que aparecen con la marca 2 siguen un sistema de devolución. Es decir, en las operaciones con una base imponible a efectos del IVA por importe inferior a 300 euros, se liquida y repercute el impuesto y el Cuartel General destinatario obtiene posteriormente su devolución previa solicitud a la Agencia aportando las facturas o documentos originales y la certificación del uso. Las solicitudes son trimestrales y se han de presentar en el plazo de los seis meses siguientes a la terminación de cada trimestre natural. Si las operaciones tienen una base igual o superior a aquel monto se aplicará el procedimiento descrito en el párrafo anterior, es decir el de reconocimiento previo de la exención.

Por último, y en tercer lugar, para los casos que aparecen con el número 3 también se utiliza el procedimiento de devolución antes descrito previa solicitud del destinatario (contratista, establecimientos citados).

Además, el apartado 4 de este artículo 5 regula la exención directamente aplicable a las operaciones localizadas en el territorio de aplicación que tengan por destinatarios a cualquiera de las entidades citadas en el artículo 1 del Reglamento acreditadas o con sede en otro Estado miembro si aportan el formulario previsto *ad hoc* para acreditar el derecho a la adquisición con exención reconocido por ese Estado. A la inversa, se prevé que habrá de regularse por el Ministro de Economía y Hacienda el procedimiento y formulario para que se acredite este derecho a adquirir bienes y servicios con exención para las entidades acreditadas o con sede en nuestro territorio de aplicación del IVA a efectos de sus adquisiciones en otros Estados comunitarios.

Las últimas exenciones reguladas que afectan al IVA, en importaciones y operaciones interiores y adquisiciones intracomunitarias, aparecen recogidas en el artículo 6 que se refiere a las efectuadas por los servicios públicos postales a favor de los miembros de la fuerza y sus personas dependientes; a las relativas al alcohol, tabaco y carburantes efectuadas por los miembros y personas dependientes (en las «cantidades razonables convenidas en el Canje de Cartas») y a las de mobiliario y electrodomésticos realizadas por los miembros y personas dependientes («siempre que su precio unitario exceda de un valor acordado entre SHAPE y el Ministerio de Defensa en el Canje de Cartas»). El procedimiento aplicable a estas exenciones será el antes comentado previsto para las importaciones en el artículo 3, y el previsto en el artículo 5.3 (caso 3) para el resto de las operaciones interiores e intracomunitarias.

Para concluir este comentario es preciso aludir al contenido del artículo 7, que tiene su precedente en la normativa que ahora se deroga, y que regula el régimen que han de seguir las enajenaciones de los bienes adquiridos o importados con exención. Para efectuar estas operaciones de enajenación (venta, permuta o donación) se exige una previa comunicación a la Agencia con indicación de las características de la operación y del destinatario. Producida esta, la operación se grava como operación asimilada a la importación. Para el supuesto de que no se produjera la mencionada

comunicación previa, la norma prevé la ineficacia de la exención con la exigencia de las cuotas y los pertinentes intereses de demora a cargo de quienes disfrutaron del beneficio, con aplicación del procedimiento de liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones [art. 73.3 a) RIVA]. Evidentemente, el precepto admite la enajenación de los bienes adquiridos o importados con exención a las personas y entidades que se benefician de esta exención, sin que en este caso proceda la sujeción al IVA, aunque exigiendo también la previa comunicación a la Agencia tributaria.

## I.7. Regulación comunitaria: novedades.

Durante los últimos años, y como consecuencia de diversas propuestas de Directivas presentadas por la Comisión Europea, se han venido discutiendo en el Consejo diversas modificaciones en la normativa comunitaria. El proceso ha sido largo, aunque cabe felicitarlo de que concluyese a finales de 2007 con un acuerdo político que ha permitido que se hayan aprobado definitivamente tres normas que se han venido denominando «paquete IVA». Estas normas, publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea de 20 de febrero, son las siguientes:

- 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 IVA, 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) n.º 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 IVA.

Pasamos a realizar un somero comentario de su contenido, pues su análisis *in extenso* excedería de las pretensiones de este trabajo. Téngase además en cuenta que estas normas tienen un complicado régimen de obligación de transposición que, en general, se fija el 1 de enero de 2010, si bien existen otras varias reglas específicas para determinados preceptos, lo que no es sino una patente muestra de la dificultad que ha supuesto alcanzar el acuerdo unánime de los 27 Estados miembros sobre este particular.

La primera Directiva modifica la Directiva 2006/112/CE, norma base de la regulación del Impuesto armonizado en una cuestión muy relevante: las reglas de localización de las prestaciones de servicios, así como en otros aspectos de gestión que se vinculan con las mismas.

El cambio primordial en cuanto a las citadas reglas de localización consiste en diferenciar dos situaciones: servicios prestados a otros sujetos pasivos y los prestados a quienes no tengan esa con-

dición. Adviértase, sin embargo, que tanto los sujetos pasivos que desarrollen actividades no gravadas como las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo y estén identificadas a efectos del IVA se tratan como sujetos pasivos en relación con la localización de los servicios de los que sean destinatarios. Para los primeros, se fija una regla general que es justo la inversa a la que ha existido hasta ahora: estos servicios se localizan en la sede, establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual del destinatario. Para los servicios que sigan esta regla de localización, se establece además la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo obligatoria si el prestador no está establecido en el territorio del Estado donde se localizan. Para los segundos, se sigue acudiendo a la sede del prestador como regla de localización.

A partir de esta dicotomía la Directiva sigue manteniendo reglas especiales aplicables a determinadas categorías de servicios y según, en algunos casos, el carácter del destinatario. Así:

- Los servicios prestados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta ajena a particulares se localizan donde se localice la operación subyacente en la que se medie.
- Los vinculados a bienes inmuebles, donde estos radiquen.
- Los transportes en general se localizan en atención de la distancia recorrida. Los de transporte de bienes no intracomunitarios a favor de particulares también siguen esa regla. Los intracomunitarios de bienes para particulares se localizan donde se inician.
- Los culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos y similares (ferias y exposiciones) y los accesorios a estos así como los servicios prestados por sus organizadores, donde se lleven a cabo materialmente. Esta regla variará a partir de 2011, de forma que los servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas y similares (ferias y exposiciones), y los servicios accesorios en relación con el acceso prestados a un sujeto pasivo, se localizarán donde tengan lugar las manifestaciones. En cuanto a los servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos y similares (ferias y exposiciones) y los accesorios a estos así como los servicios prestados por sus organizadores cuyo destinatario sea particular no sujeto pasivo, será el lugar donde se lleven a cabo materialmente las manifestaciones, es decir, se mantiene la redacción vigente desde 2010. Ciertamente hay que ser cuidadosos con los matices de estas redacciones.
- Los servicios accesorios al transporte, la tasación de muebles y las ejecuciones de obra sobre tales bienes para particulares, también se localizan donde se presten materialmente.
- Los de restaurante y *catering* (salvo los prestados en buques, aviones y trenes durante un transporte de pasajeros dentro de la Comunidad, que se localizan donde parta el transporte), donde se presten.
- El arrendamiento de medios de transporte a corto plazo (por un período ininterrumpido no superior a 30 días o a 90 en el caso de buques), donde se ponga a disposición el medio de transporte. Existe sin embargo una previsión que ha de regir a partir de 2013 en cuanto a los arrendamientos de estos bienes que no sean a corto plazo a favor de particulares, que fija la localización en el establecimiento, domicilio o residencia del destinatario.

- Los prestados por vía electrónica a particulares comunitarios desde fuera de la Comunidad, donde el destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual.
- Los denominados servicios profesionales (los citados en el art. 70.uno.5.º de nuestra ley) y los de radiodifusión y televisión, telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica prestados a particulares no comunitarios, donde el destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual.

En cualquier caso ha de volver a insistirse en que la Directiva presenta un complicadísimo conjunto de regímenes transitorios, en especial (aunque no solo para estos como hemos visto) para los servicios de radiodifusión y televisión, telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica que no entramos a detallar.

Estas nuevas reglas van acompañadas de la inclusión, en el estado recapitulativo, de la información relativa a las prestaciones de servicios que se localizan según la regla general para operaciones entre sujetos pasivos a los que se aplique la regla de inversión.

Por último, y siempre en el entendido de que estamos efectuando una breve descripción de los elementos principales de la Directiva, hay que subrayar que se permite aplicar el régimen especial ya en funcionamiento para los servicios prestados por vía electrónica por operadores no comunitarios, a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, en una primera fase cuando se presten por operadores no comunitarios a particulares comunitarios, y en una segunda para el caso de que se presten por un operador comunitario a un particular de otro Estado miembro, extendiendo así ese régimen especial de ventanilla única también a operaciones de esa naturaleza dentro de la Comunidad, si bien a partir de 2015.

La segunda Directiva citada viene a modificar el régimen de las devoluciones a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro donde se soportaron o pagaron las cuotas pero sí en otro Estado miembro, es decir, la materia regulada en la denominada Octava Directiva que, conjuntamente con la decimotercera (devoluciones a establecidos fuera de la Comunidad), se transponen en el artículo 119 de nuestra Ley. Esta modificación supone la derogación de esa Octava Directiva (la 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979) con efectos desde el 1 de enero de 2010, aunque la misma seguirá rigiendo las devoluciones solicitadas hasta el 31 de diciembre de 2009.

Entre las modificaciones que se introducen en la Directiva comentada con anterioridad, cabe encontrar las que suponen el engarce de la Directiva 2006/112/CE con esta, y además, debe considerarse que las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios y la aplicación generalizada del sistema de inversión del sujeto pasivo que antes se comentaron determinarán, a partir de 2010, que los sujetos pasivos establecidos en un Estado soporten muchas menos cuotas que actualmente en otros Estados miembros.

Pues bien, para las cuotas que soporten o satisfagan en las importaciones, la nueva Directiva establece un sistema absolutamente novedoso cuyos rasgos principales pasan a comentarse, aun advirtiendo que tampoco en este caso vamos a efectuar una disección precisa de la Directiva. El sis-

tema pivotará en un régimen de ventanilla única que permitirá que el sujeto pasivo presente telemáticamente ante la Administración del Estado de establecimiento la solicitud de devolución, con un contenido que precisa detalladamente la Directiva. Este Estado la remitirá al Estado de devolución, aquel en el que se soportaron las cuotas, tras verificar que el solicitante tiene derecho a efectuar la petición (porque es sujeto pasivo, no realiza exclusivamente operaciones exentas sin derecho a deducción, no es agricultor en régimen especial, etc.). Es decir, la actual acreditación ante el Estado de devolución de estas circunstancias queda sustituida por esta verificación que realizará previamente el Estado de establecimiento. Tampoco habrán de aportarse en principio las facturas, aunque quepa que el Estado de devolución las solicite, electrónicamente, en ciertos casos. Cabe también que ese Estado solicite información complementaria, y en esa línea la Directiva regula todo el procedimiento de tramitación del expediente, sus plazos, resolución y recursos. Se admitirán solicitudes anuales o trimestrales o por períodos inferiores dentro de un año natural, con cuantías mínimas determinadas en cada caso (400 ó 50 euros). El plazo de resolución general es de cuatro meses, y el de pago material de diez días laborables tras concluir el plazo antes citado. Evidentemente se regulan los efectos que en estos plazos tengan los requerimientos de información complementaria. De no respetarse los plazos de devolución, se prevé el pago de intereses de demora, determinándose la forma de su cálculo y el tipo que habrá de aplicarse por referencia al aplicable en el Estado que debe devolver.

Por último, y en cuanto al Reglamento 143/2008, que modifica el Reglamento 1798/2003, no viene sino a ser un complemento necesario de las novedades que se derivan de las dos Directivas comentadas con anterioridad. Evidentemente todo este entramado de cambios va a exigir que los Estados miembros intercambien mucha más información que en la actualidad. Y esto por varias razones: la extensión del espectro de Estado recapitulativo, que habrá de incluir la información de las prestaciones de servicios que se localicen en destino y en las que se aplique la regla de inversión, la aplicación del régimen de ventanilla única que hoy rige para los operadores no comunitarios que prestan servicios por vía electrónica a particulares comunitarios a los servicios de telecomunicaciones y radiodifusión y televisión en el mismo supuesto y, ulteriormente, a todos estos servicios cuando se presten por operadores comunitarios a particulares comunitarios, y, en tercer y último lugar, por el nuevo sistema que se acaba de exponer para las devoluciones a sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro. A cubrir todos estos supuestos se dedica esta modificación del Reglamento de cooperación en materia de IVA. Por esa razón su entrada en vigor habrá de producirse el 1 de enero de 2010, aunque parte del mismo diferirá esa entrada en vigor a 1 de enero de 2015 [ventanilla única para los servicios antes citados prestados por operadores comunitarios a particulares comunitarios de otro Estado miembro, supuesto en el que se prevé que el Estado de identificación retenga unas cantidades en los pagos que deba efectuar a los Estados de consumo del 30% hasta fin de 2016 y del 15% hasta fin de 2018 (régimen transitorio curioso, que a buen seguro deriva de lo difícil que resulta alcanzar la unanimidad en el Consejo de la UE)].

## II. NOVEDADES EN LA DOCTRINA DE LA DGT

Durante 2007, la DGT ha contestado un número muy relevante de consultas en materia de IVA dentro de las cuales se localizan modificaciones de gran alcance, algunas de las cuales ya se habían apuntado en las contestaciones dictadas en la última parte del año 2006.

En aras a una cierta sistemática y, por ello, siguiendo el articulado de la Ley 37/1992, tales modificaciones afectan a los siguientes preceptos:

### **II.1. Artículo 7.1.º: no sujeción al IVA de determinadas transmisiones globales y de operaciones de reestructuración empresarial.**

De acuerdo con la interpretación tradicional de la DGT, sostenida de forma constante hasta el año 2005, y que aparece recogida con gran claridad en la contestación de 10-01-2002, N.º V0001/2002, las entregas de bienes que tienen lugar en el seno de una operación de fusión podían quedar no sujetas al IVA, indistintamente, por aplicación de las letras a) y b) del artículo 7.1.º:

- La no sujeción regulada en la letra b) sería aplicable en el supuesto de que a la operación quedase amparada por el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores regulado en los artículos 83 a 96 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).
- La no sujeción regulada en la letra a) sería aplicable cuando, pese a no quedar amparada la operación por el régimen especial, se cumplieren los requisitos de transmisión de la totalidad del patrimonio a un solo adquirente (requisito este implícito en el concepto mercantil y fiscal de fusión) y de continuación del adquirente en el ejercicio de la misma actividad que el transmitente.

A la par, y respecto de la letra a) del artículo 7.1.º de la Ley 37/1992, la DGT sostuvo tradicionalmente que la aplicación de este supuesto de no sujeción requería el cumplimiento de tres requisitos:

- i) Debía transmitirse la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, sin más excepción que los saldos existentes en caja o bancos, si los hubiere.
- ii) Debía existir un solo adquirente.
- iii) El adquirente debía continuar en las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Pues bien, para ambos supuestos, la doctrina de la DGT sufrió un cambio radical a lo largo de 2006, cambio que se ha consolidado en 2007.

A modo de resumen y para cualquiera de las letras a) o b) del artículo 7.1.º, es criterio del Centro Directivo considerar los siguientes requisitos que abrirían paso a la aplicación del mismo:

- La transmisión ha de tener por objeto un conjunto de elementos corporales e incorporeales que, conjuntamente considerados, constituyan una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma.

- Resulta indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma.
- La actividad que venía desarrollando el transmitente puede ser la misma a la que quede afecto el patrimonio transmitido u otra diferente. Lo relevante es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial.
- La aplicación o no del régimen especial para operaciones de reestructuración empresarial regulado por el TRLIS, es irrelevante a los efectos de la posible no sujeción en el IVA.
- A la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional por parte de quienes tengan la condición de empresario o profesional en aplicación exclusivamente del artículo 5.uno.d) de la Ley 37/1992 no le es aplicable la no sujeción que se establece en su artículo 7.1.º

Sobre esta doctrina ya conocida, cabe añadir, respecto de las contestaciones de 2007, su aplicación concreta a un conjunto de supuestos aparentemente distintos pero que acaban guardando una identidad de razón.

Así, utilizando la argumentación ya comentada, el Centro Directivo ha afirmado la sujeción al IVA (y, por tanto, la inaplicación del artículo 7.8.º) a las operaciones de transmisión de activos inmobiliarios que, no obstante estaban afectos a una actividad económica realizada por su transmitente (generalmente el arrendamiento), podían constituir su total patrimonio e iban a continuar siendo explotados en las mismas circunstancias por un solo adquirente o sucesor, no eran constitutivos de una actividad económica autónoma o rama de actividad. En este sentido, deben citarse las contestaciones de 26-04-2007, N.º V0884-07, de 22-11-2007, N.º V0030-07 y de 30-11-2007, N.º 2577-07.

Por la misma razón y, además, reafirmando la prevalencia de la adquisición de la condición de empresario o profesional de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5.uno.d) de la Ley 37/1992 por la realización de actuaciones urbanísticas siquiera ocasionales frente al supuesto de no sujeción del artículo 7.1.º, la DGT ha concluido en la contestación de 22-11-2007, N.º V2486-07, la sujeción de la transmisión de suelo urbanizado por el transmitente aun cuando el mismo fuera constitutivo del total patrimonio empresarial del mismo.

Por el contrario, contestación de 20-07-07, N.º V1607-07, sí se beneficia de la no sujeción al IVA (quizá, a la vista del gravamen en la mayoría de los casos por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que la no sujeción al IVA de este tipo de operaciones conlleva, caso de quedar no sujetas al IVA, dicho verbo no sería el más adecuado) la transmisión por el titular de una oficina de farmacia de todo el negocio, subrogándose el adquirente en el contrato de arrendamiento del local correspondiente. A la misma conclusión se llega en la contestación de 25-09-2007, N.º V2001-07 en relación con la transmisión conjunta de la licencia y el vehículo utilizado en la actividad de autotaxi por el transmitente.

## **II.2. Artículo 7.8.º: no sujeción al IVA de las operaciones desarrolladas por órganos técnico-jurídicos de Entes territoriales que tienen por destinatarios a estos últimos y deducibilidad del IVA soportado por los Entes públicos.**

Quizá junto con la realización de operaciones urbanísticas, la aplicación del IVA a la actuación de los Entes públicos es uno de los ámbitos más complejos del mismo; buena prueba de ello es el numeroso grupo de consultas formuladas a la DGT al respecto.

Las operaciones desarrolladas por los Entes públicos pueden, evidentemente, ser clasificadas desde múltiples puntos de vista. Sin embargo, a efectos de la aplicación a las mismas del IVA, la división esencial es aquella que permite separar sus actuaciones empresariales (de entre las cuales destacan sin duda aquellas consistentes en la promoción pública de viviendas, ámbito de actuación cada vez más intenso) de aquellas típicamente burocráticas o, de forma más precisa, consistentes en el desarrollo estricto de funciones o poderes públicos.

Considerando la naturaleza y finalidad del gravamen por el IVA, ha de ser punto de partida dejar al margen del mismo todas las actuaciones consistentes en el ejercicio de funciones públicas salvo en algunos casos en los que tales funciones, de quedar no sujetas al Impuesto, pudieran generar distorsiones a la competencia, ya que, si ese fuera el caso, la neutralidad del Impuesto se vería comprometida.

Al menos en lo referente a la no sujeción al Impuesto, la Ley 37/1992 contiene un precepto expreso, su artículo 7.8.º, que permite delimitar de forma más o menos precisa qué operaciones están no sujetas al IVA a partir de las consideraciones que acaban de realizarse al respecto y que son sin duda las que inspiraron la actual redacción de dicho artículo.

Pues bien, la DGT comenzó durante 2006 a dictar un conjunto de contestaciones que, por una parte, reordenaban y clarificaban los requisitos que abren paso a la aplicación del artículo 7.8.º de la ley a la luz de la jurisprudencia más asentada del Tribunal de Luxemburgo y, por otra parte, extendían la no sujeción al Impuesto a las operaciones internas desarrolladas por personas o entidades revestidas de formas puramente administrativas o incluso mercantiles que, siendo totalmente dependientes de Entes de naturaleza territorial, tenían por destinatarios a tales Entes. Para ello, la DGT asumió plenamente el criterio del Tribunal Supremo a estos efectos, que considera a este tipo de personas o entidades como meros órganos técnico jurídico del Ente del que dependen.

Al respecto, pueden citarse las contestaciones de 14-02-2006, N.º V0276-06, de 21-07-2006, N.º V1567-06 y, ya en 2007, la de 22-11-2007, N.º V2492-07.

De forma resumida, entiende la DGT que la aplicación del artículo 7.8.º y, en general, la no sujeción de las operaciones desarrolladas por los Entes públicos, requiere del cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1.º Las entregas de bienes o prestaciones de servicios han de ser realizadas por entes u organismos de derecho público.

2.º La entrega de bienes o prestación de servicios cuya no sujeción se plantee, ha de realizarse en el ejercicio de una función pública, esto es, el Ente público debe actuar en su calidad de sujeto de Derecho público.

A partir de ambos extremos, las actuaciones no sujetas al IVA se localizarían considerando los siguientes criterios:

- a) Desde un punto de vista estrictamente jurídico, del total de actuaciones realizadas por la Administración habrían de excluirse las situadas al margen del Derecho administrativo.
- b) En segundo lugar, si la función desarrollada por un Ente o Administración pública se ejerce en competencia con los particulares y el hecho de declararla no sujeta puede dar lugar a distorsiones graves de la competencia, habría de concluirse la sujeción de la misma.
- c) Finalmente, la actividad desarrollada habrá de ser distinta de las contenidas en el artículo 7.8.º como correlato del Anexo I de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

Uno de los mejores ejemplos de ejercicio de funciones públicas no sujetas al IVA lo constituye sin duda el correspondiente a la gestión tributaria. En este ámbito se encontraría, por ejemplo, la actuación de una entidad mercantil íntegramente dependiente de un ayuntamiento que se dedicara a la centralización de su gestión tributaria (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, asistencia e información al contribuyente, actuaciones de recaudación e inspección, etc.). Este caso es el abordado en la contestación N.º V 0276-06.

A los referidos requisitos, habrían de añadirse los siguientes, deducidos del tenor literal del artículo 7.8.º:

1. En primer lugar, debe recordarse la imposibilidad de declarar no sujetas al IVA las actuaciones desarrolladas por Entes públicos de forma indirecta, es decir, por medio de empresa pública, privada, mixta o de empresa mercantil (segundo párrafo del art. 7.8.º) que tengan por destinatarios a terceros diferentes de aquellos Entes de que dependen.

Esta matización resulta plenamente coherente con la doctrina que acaba de referirse en relación con las operaciones desarrolladas por órganos técnico jurídicos de Entes públicos; en efecto, la no sujeción se predica, exclusivamente (y así se preocupa siempre de subrayar el Centro Directivo) de las operaciones internas, es decir, aquellas que tienen por destinatario al Ente territorial.

Piénsese, a modo de ejemplo, que un determinado municipio organice la recogida de basura a través de su encomienda a una empresa mercantil íntegramente dependiente del mismo. Si se llega a la conclusión de que el destinatario de la actividad de recogida de basura no es el ayuntamiento, sino que son los vecinos a quienes la empresa municipal factura por sus servicios, la actuación de la misma estará, en todo caso, sujeta al IVA.

Por ello es por lo que la concreción del destinatario resulta clave en este tipo de operaciones y así lo ha expresado la DGT en el apartado 7 de la contestación N.º V2492-07.

2. En segundo lugar, la no sujeción al Impuesto precisa de que la actuación de los Entes públicos sea gratuita o tenga contraprestación de naturaleza tributaria.

Si la actuación es gratuita, dicha circunstancia abunda en la falta de la condición de empresario o profesional de la entidad a la luz de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 5.uno.a) de la Ley 37/1992.

Si la contraprestación es de naturaleza tributaria, la conexión con el ejercicio de funciones esencialmente públicas queda especialmente reforzada y, por consiguiente, la operación de que se trate no debe estar sujeta al IVA, cumplidos el resto de requisitos.

Junto con el problema de la sujeción al Impuesto, aparece inmediatamente el correspondiente a la deducibilidad de las cuotas soportadas por los Entes públicos. Ni la Ley ni su desarrollo reglamentario contienen precepto alguno que, de forma expresa, se preocupe de regular cuál debe ser el criterio que los Entes públicos que desarrollen operaciones sujetas al Impuesto deben seguir para la concreción del IVA deducible.

Sin embargo, la doctrina más actual de la DGT ofrece un conjunto de criterios que permiten esclarecer este extremo; la contestación más completa sobre este particular es la de 18-12-2007, N.º V2686-07.

En el apartado 4 de la referida contestación, el Centro Directivo parte de la distinción entre operaciones no sujetas y sujetas que son generadoras del derecho a la deducción, señalando que la concreción del IVA deducible debe realizarse actuando en dos 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.»

Este primer filtro permite dejar al margen de la deducción las cuotas de IVA no destinadas a lo que podemos denominar «sector empresarial del Ente público».

Si el Ente público no realiza más que operaciones no sujetas, su actuación quedará siempre al margen del IVA y las cuotas soportadas no serán deducibles en ninguna medida. No obstante, dicha situación no es la más habitual, sobre todo si se trata de Entes locales cuyas competencias comprenden de forma habitual, y simultáneamente con las anteriores, la realización de operaciones puramente empresariales, por lo que la DGT se refiere a ellos en ese caso como Entes de «carácter dual».

A fin de concretar en estos casos la deducibilidad del IVA, la DGT prescribe lo siguiente:

«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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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 ciento».

En definitiva, con esta primera fase los sujetos pasivos adoptan un criterio que permite discernir las cuotas atribuibles total o parcialmente al desarrollo de actividades sujetas y que serán las que conformen el subconjunto de cuotas potencialmente deducibles.

Debe señalarse al respecto los problemas que se derivan de dicho planteamiento a la luz de la afectación directa y exclusiva que establece el artículo 95.uno de la Ley 37/1992. En efecto, si la deducibilidad de un consumo determinado exige que el bien o servicio a que corresponda deba afectarse directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, el argumento de la DGT resulta un tanto controvertido. Sin embargo, y así lo recuerda en su motivación la DGT como se ha visto, el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE prescribe un criterio de afectación que recuerda en esencia al sistema de prorrata especial de nuestra ley, dando carta de naturaleza a la solución doctrinal apuntada.

A continuación tiene lugar una segunda fase que es la que permite filtrar definitivamente las cuotas soportadas calculadas en una primera instancia y que concretan el IVA deducible. Al respecto, en apartado 5 de la contestación que se está analizando establece lo siguiente:

«Determinadas las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos a las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el consultante, habrá de procederse a continuación a determinar su deducibilidad en una segunda fase.

En esta segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas al Impuesto, más aquellas que resulten de la aplicación del criterio razonable y homogéneo adoptado por el ayuntamiento conforme a lo indicado en los párrafos precedentes cuando se trate de cuotas afectas simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, serán deducibles siempre que se cumplan el resto de requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, en particular, que se destinen a la realización de operaciones originadoras del derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 94.uno de dicha Ley y que se esté en posesión de una factura que reúna la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29).

En este sentido, las operaciones que realiza el ayuntamiento consultante y que se encuentran sujetas al Impuesto por su carácter empresarial y que, por tanto, resultan ajenas al supuesto de no sujeción recogido en el artículo 7.8.º de la Ley 37/1992, habrán de ser calificadas como originadoras del derecho a la deducción (en términos de Derecho comunitario, gravadas) de acuerdo con los artículos 168 y 94.uno de la Directiva 2006/112/CE y de la Ley 37/1992, respectivamente, o como no originadoras de dicho derecho.

En el supuesto de que el ayuntamiento consultante realice de forma simultánea operaciones que originen el derecho a la deducción y otras que no lo originen, habrá de calcularse una proporción o porcentaje de prorrata a fin de determina el Impuesto deducible. Dicha proporción o prorrata se aplicará sobre la cuota soportada por la adquisición de bienes o servicios que integren el patrimonio empresarial o profesional del consultante.»

A modo de ejemplo, piénsese en un ayuntamiento que tiene un volumen de presupuesto anual de 10 millones de euros, de los cuales 1 millón de euros corresponde con la realización de operaciones empresariales. A su vez, de ese millón de euros, supongamos que 100.000 euros traen causa de la realización de operaciones de asistencia social sujetas pero exentas del IVA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.uno.8.º de la Ley 37/1992.

Planteada, por ejemplo, la deducibilidad del IVA soportado de 3.200 euros por un servicio de consultoría contratado por el ayuntamiento con una empresa privada a fin de implantar mejoras en el funcionamiento general del Ente, un criterio que podría resultar válido determinaría que primero hubiera de reducirse en un 90% por ser la relación que guardan las operaciones empresariales respecto de las totales (1 millón entre 10 millones de euros). A continuación, al importe resultante (320 euros) se le aplicaría la prorrata del 90% (900.000 euros entre un total de operaciones empresariales de 1 millón de euros), obteniéndose finalmente un IVA deducible de 288 euros como consecuencia del referido contrato de consultoría.

Este, quizá, podría ser uno de los criterios «razonables y homogéneos» a que se refiere la DGT en su doctrina.

### II.3. Artículo 20.uno: exenciones para actividades de carácter social.

El artículo 20.uno de la Ley 37/1992, establece un amplio conjunto de exenciones, dentro de las cuales, las contenidas en los números 8.º (asistencia social), 12.º (operaciones desarrolladas por organismos legalmente reconocidos sin finalidad lucrativa como colegios profesionales o cámaras oficiales), 13.º (servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física) y 14.º (servicios de carácter cultural), se corresponden de forma global con actividades que pueden denominarse de interés general. Adicionalmente, el número 6.º añade la exención de servicios prestados a sus miembros por agrupaciones de interés económico.

Para todas ellas, el beneficio de la exención se vincula a que el empresario o profesional que desarrolla las actividades definidas en los números citados, cumpla determinados requisitos subjetivos.

En particular, para las exenciones contenidas en los números 8.º, 13.º y 14.º, se requiere que dicho empresario sea una entidad de derecho público o un establecimiento privado de carácter social, definido este último conforme a lo dispuesto por el artículo 20.tres de la Ley 37/1992. Por su parte, las exenciones contenidas en los números 6.º y 12.º requieren igualmente del previo reconocimiento por la Administración tributaria.

En relación con tales requisitos subjetivos, del tenor literal de los artículos 5 y 6 del Reglamento del Impuesto parece deducirse el carácter rogado para su aplicación, al prever la necesidad de que la Agencia Tributaria dicte un acto administrativo expreso de reconocimiento del beneficio fiscal, bien en el que se acredite la procedencia de las exenciones contenidas en los números 6.º y 12.º, o bien en el que se otorgue la condición de establecimiento privado de carácter social para las recogidas en los números 8.º, 13.º y 14.º

Si bien la finalidad de estas exenciones parece tener como objetivo, desde un punto de vista general, favorecer e impulsar este tipo de actividades disminuyendo su precio, lo cierto es que el carácter limitado de las mismas impide el derecho a la deducción a los empresarios o profesionales que las desarrollen, por lo que puede no resultar plenamente acertado hablar de «beneficio fiscal» al menos desde la óptica de aquellos.

Pues bien, durante la elaboración de la última revisión del Reglamento del Impuesto comentada en la primera parte de este mismo artículo, aprobada finalmente por el Real Decreto 1466/2007, se pretendía matizar lo dispuesto por los artículos 5 y 6 del Reglamento a fin de interpretar el requisito de reconocimiento previo no como una autorización administrativa, sino como un acto administrativo en el que se constatará o declarará la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación de la exención.

En apoyo a dicho planteamiento de acto administrativo declarativo, se hacía referencia a abundante jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo en el sentido apuntado, en especial, la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Asunto C-141/00, *Ambulanter PfllegeDienst Kugler GmbH*, de la que se deduce que lo relevante para la aplicación de la exención son las condiciones intrínsecas de la

entidad que presta los servicios controvertidos, o la sentencia de 26 de mayo de 2005, Asunto C-498/03, Kingscrest Associates y Montecello, en la que el Tribunal niega que se pueda condicionar una exención a una solicitud de previo reconocimiento.

De la misma argumentación se desprendería, obviamente, la imposibilidad de los empresarios o profesionales a solicitar la renuncia a las exenciones referidas, una vez reconocida su procedencia.

No obstante, el texto de Reglamento finalmente aprobado no contiene mención alguna a estos aspectos, aunque en el Proyecto de Real Decreto que se sometió a información pública sí se incluía una modificación de los referidos artículos 5 y 6 de aquel.

A nivel doctrinal, la DGT ha negado tradicionalmente la posibilidad de que los empresarios o profesionales renuncien a las exenciones señaladas una vez reconocida su procedencia por la Agencia Tributaria.

Durante 2007, dicha doctrina se ha completado, apoyándose en el nuevo criterio al respecto del Tribunal Económico-Administrativo Central TEAC que se alinea con el del Centro Directivo.

En este sentido, pueden citarse las contestaciones de 30-08-2007, N.º V1792-07, o la de 22-10-2007, N.º V2222-07; en ambas, se analiza la imposibilidad de renunciar a la exención reconocida conforme al artículo 20.uno.12.º con arreglo a los siguientes términos:

«(...) Por otro lado, el TEAC ha modificado el criterio mantenido hasta ahora sobre la admisibilidad de la renuncia a las exenciones, por el criterio contrario, en el fallo de fecha 29 de marzo de 2006, RG 07113/2003.

"La indicación del párrafo tercero al establecer la necesidad del reconocimiento previo por la Administración no empece la efectividad de la exención, puesto que lo único que requiere del reconocimiento previo es el disfrute, en ningún caso la exención en sí. El reconocimiento no debe constituir una limitación inmoderada de la aplicación de la exención, sino un mero instrumento de verificación y de control al deber ser interpretado a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos, y no a otros fines como el de limitar la posibilidad de disfrute de la exención.

Interpretar en este sentido la cláusula citada (del art. 13 de la Sexta Directiva) nos lleva a denegar la posibilidad de renuncia, pues tal renuncia contravendría la finalidad que informó la introducción de estas exenciones, es decir, la salvaguarda del interés público a través de la tutela fiscal de las entidades que lo persiguen.

Habilitar la posibilidad de renuncia supone convertir el mecanismo de reconocimiento, establecido con las finalidades antes indicadas, en un infundado derecho tributario de opción que permita a las entidades rehuir, una vez obtenida, la situación de exención que es querida por el ordenamiento para los que se hallan en su situación. Esta posibilidad ha de rechazarse, porque la admisión de la renuncia sería tanto como dejar al albur de las entidades la definición de su régimen

fiscal al margen de lo que para ellas establece el ordenamiento, y, en definitiva, porque debe primar el carácter obligatorio del mandato del artículo 20."

4. Se presume que los actos de reconocimiento concedidos en esta materia son el resultado de una correcta comprobación de los requisitos condicionantes del beneficio fiscal y sus efectos se mantienen mientras se sigan cumpliendo todos los requisitos y condiciones legales que definen la exención.

En consecuencia con todo lo anterior, la exención a que se refiere el escrito de consulta, reconocida por la Agencia Tributaria, no puede ser objeto de renuncia por parte de la Asociación consultante, mientras concurren los requisitos que la fundamentan y su reconocimiento se ajuste a las previsiones legales.»

#### **II.4. Artículo 20.uno.23.º: contratos de arrendamiento de viviendas con opción de compra.**

La ralentización del mercado inmobiliario así como la cada vez más activa participación de los Entes públicos en el mismo impulsando fórmulas de acceso a la vivienda lo más atractivas posible, ha provocado la suscripción creciente de contratos de arrendamiento de viviendas que incorporan una opción de compra a ejercitar por el arrendatario en un plazo de tiempo concreto.

En relación con este tipo de operaciones, deben citarse las contestaciones de la DGT de 30-07-07, N.º V1689-07 y de 25-09-07, N.º V1995-07 y N.º V2004-07.

En la primera de ellas, de 30-07-07, se consulta el régimen tributario aplicable a una vivienda de protección pública cedida en régimen de arrendamiento con opción de compra, opción que podrá ejercerse en un plazo de 10 años. Según se describe en los antecedentes, la mitad del alquiler mensual a abonar se aplicará al precio de la compra de la vivienda caso de que se ejercite finalmente la opción. En otro caso, tales cantidades serán devueltas al arrendatario.

En su contestación, la DGT inicia su argumentación matizando que el pago global que se efectúa cada mes por el arrendatario es comprensivo de dos partes bien distintas: una, que es destinada al arrendamiento, y otra que es un pago a cuenta de la posible compraventa futura de la vivienda, caso de que la opción de compra se ejercite. Ambas reciben un tratamiento en el IVA diferente.

Respecto de la cantidad abonada en concepto de arrendamiento en sentido estricto, la DGT recuerda que la letra d') del artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, excluye expresamente de la exención aplicable a los arrendamientos exclusivos para vivienda aquellos que incorporan opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

En otras palabras, si como consecuencia del ejercicio de la opción de compra tuviera lugar una entrega sujeta y no exenta del IVA, el arrendamiento previo (con opción) no se encontraría exento. Si no existiera dicha cautela y este tipo de arrendamientos estuvieran exentos, se podría abrir la puerta a una minoración artificial de la base imponible de la entrega aumentando el precio del arrendamiento previo.

Por tanto, la cantidad abonada en concepto de arrendamiento será contraprestación de un servicio sujeto y no exento del IVA que tributará al tipo general del 16%.

El punto que no queda suficientemente claro a estos efectos es por qué la entrega de dicha vivienda debe estar sujeta y no exenta. Si bien no se explicita por la DGT, debe recordarse que el artículo 20.uno.22.º de la Ley 37/1992 dispone que «a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. (...)».

De dicho precepto se deduce que el uso de una vivienda agota la primera entrega salvo en el supuesto de que quien lleve a cabo dicho uso resulte ser finalmente el adquirente de la misma, como ocurriría en el supuesto consultado.

Por su parte y a la luz de lo dispuesto por el artículo 75.dos de la Ley 37/1992, las cantidades abonadas en concepto de pago a cuenta de la futura compraventa determinarán el devengo del IVA al tipo que corresponda, es decir, el 4 o el 7% según la calificación de la vivienda.

En definitiva, el arrendatario soportará el IVA mensualmente por dos conceptos: por el servicio de arrendamiento (al 16%) y por el pago a cuenta de la futura compraventa (al 4 o al 7%).

Finalmente, la contestación aborda un último extremo: en el caso de que el arrendatario ejercite efectivamente la opción de compra, el contrato prevé que las cantidades abonadas en concepto de arrendamiento pasarán a tener la naturaleza de precio de dicha compraventa. Pues bien, en este caso la DGT prescribe que será necesario proceder a la rectificación de las cuotas que se repercutieron por tales importes al 16% a fin de hacerlas tributar al 4 o al 7%, según corresponda. Sobre este último aspecto, debe hacerse hincapié en el hecho de que no hay obstáculo para proceder a dicha rectificación aún cuando las cuotas arrendaticias se hayan venido satisfaciendo durante un gran número de años, ya que, a la luz de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 89.uno de la Ley del IVA, el plazo de cuatro años para rectificar se computaría, en este caso, desde que se produjeron las causas que dieron lugar, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley, a la modificación de la base imponible, esto es, desde que se decide el ejercicio de la opción de compra.

Por su parte, la contestación N.º V1995-07 analiza la tributación de las viviendas cedidas en alquiler con opción de compra durante un plazo de siete años, según el plan de vivienda de 2005-2008 de la Comunidad de Madrid y considerando que cuando se ejercita la opción de compra se destina el 50% de las cantidades pagadas previamente en concepto de alquiler al precio final de la vivienda.

La DGT comienza su argumentación diferenciando los siguientes supuestos:

- a) Que se conceda al inquilino la opción de compra desde el momento en que este adquiere su condición de arrendatario de la vivienda o,

- b) Que la opción de compra se conceda al arrendatario de la vivienda en el momento en que haya que ejercerla, es decir, que el sujeto legitimado para comprar la vivienda sea quien tenga la condición de inquilino en el momento en que se abra el plazo para tal ejercicio.

Para el primero de los supuestos, la DGT llega a la misma conclusión que la ya analizada en la contestación N.º V1689-07, es decir, el arrendamiento estaría sujeto y no exento y tributaría al 16%, debiendo rectificarse la repercusión caso de que se ejercitara finalmente la opción de compra a fin de recalcular el IVA al tipo del 4 o del 7%, en los mismos términos ya estudiados.

Para el segundo de los supuestos, la DGT matiza que «el arrendamiento no incorpora un derecho de opción de compra. Este derecho se reconoce al inquilino en un determinado momento del tiempo, que es cuando ha de ejercerse tal opción. En estas circunstancias, la operación no puede ser calificada como un arrendamiento con opción de compra, sino como un arrendamiento ordinario. Por esta razón, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, se tratará de una operación exenta del Impuesto y no habrá lugar a la repercusión del mismo.

Por otra parte, la entrega de la vivienda que se produce al arrendatario en el caso b) podrá ser primera o segunda entrega de edificaciones. Si con anterioridad al arrendatario que la adquiere ha habido uno o varios arrendatarios previos que han ocupado la vivienda ininterrumpidamente por un período de dos o más años, no se tratará de una primera entrega y, por tanto, estará exenta. En el caso contrario, si efectivamente se trata de una primera entrega, esta estará sujeta y no exenta y procederá la repercusión del tributo. Esta es una cuestión que habrá que valorar en cada caso concreto».

La referida contestación finaliza recordando la naturaleza para la entidad promotora de las viviendas cedidas en los términos expuestos como bienes de inversión, por lo que su entrega final debe llevar aparejada la regularización de las deducciones practicadas conforme a lo dispuesto por el artículo 110 de la Ley 37/1992.

Finalmente, la contestación N.º V2004-07 analiza una operación similar a la abordada en las contestaciones ya comentadas, reiterando la aplicación del mismo régimen de tributación a efectos del IVA.

## **II.5. Artículo 78.uno: cálculo de la base imponible del Impuesto en operaciones de transmisión de activos parcialmente afectos al patrimonio empresarial o profesional.**

El artículo 95 de la Ley del Impuesto permite concretar los bienes y derechos que forman parte del patrimonio empresarial o profesional.

En particular, el apartado uno de dicho precepto parte de la exigencia de que los bienes o servicios se afecten directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, si bien, a renglón seguido, el apartado dos permite la afectación parcial cuando se trata de bienes calificados como de inversión.

A su vez y dentro del grupo de estos últimos (bienes de inversión), la Ley del IVA establece la ya conocida presunción de afectación del 50 o del 100% al citado patrimonio cuando se trata de vehículos, ciclomotores y motocicletas, según los casos.

Al mismo tiempo, el artículo 78.uno de la Ley establece que la base imponible del IVA estará formada por el importe total de la contraprestación.

Centrados en un bien de inversión afecto al patrimonio empresarial en un porcentaje inferior al 100% (piénsese en el supuesto más común de un automóvil al que afecte la presunción de afectación del 50%), la aplicación conjunta de ambos preceptos en una interpretación literal de la ley, conducía a computar en la base imponible correspondiente a la venta de este tipo de bienes de inversión el 100% de la contraprestación pactada, haciendo abstracción de que tan solo una parte de lo transmitido debía quedar sujeta al IVA, esto es, la parte afecta al referido patrimonio.

Esta disfunción ha quedado aclarada en la contestación de 20-12-2007, N.º V2729-07, en la que se planteó a la DGT cuál debía ser la base imponible de la venta de un automóvil que había estado afecto al patrimonio empresarial del transmitente en un 50%.

En su contestación, la DGT parte del reconocimiento de que «hasta la fecha, ha sido criterio de este Centro Directivo entender que, en aplicación de los mencionados preceptos, y teniendo en cuenta que ni el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE ni su correspondiente artículo 78.uno de la Ley 37/1992 disponían regla de corrección alguna en la base imponible cuando se transmite, como es el caso planteado, un activo afecto parcialmente al patrimonio empresarial o profesional, dicha base imponible debía estar constituida por la total contraprestación que se hubiera acordado, no siendo procedente reducir su importe en el referido cincuenta por ciento».

A partir de ello y a la vista de lo dispuesto por el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992, artículo que dispone la sujeción general al Impuesto de aquellas operaciones interiores efectuadas con bienes o servicios integrantes del patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, excluyendo en consecuencia las que eventualmente pudieran referirse a bienes o servicios integrantes del patrimonio personal o particular de los mismos, la DGT recuerda su propia doctrina ya analizada en el presente artículo relativa al carácter dual de los Entes públicos que desarrollan simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, así como el criterio del TEAC en el sentido de considerar excepcionalmente que una sociedad mercantil podría no actuar en determinados casos como empresario o profesional, criterio acogido por la DGT en la contestación vinculante de 5-07-2007, N.º V1499-07.

Con base en tales consideraciones, el Centro Directivo concluye que «la afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del 50%, debe manifestarse en todos sus extremos y no solo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción. Por consiguiente, la base imponible del Impuesto en la entrega de un vehículo automóvil que ha estado afecto a un patrimonio empresarial o profesional en un porcentaje del cincuenta por ciento, debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro 50% se corresponde con la entrega de la parte de dicho activo no afecta al referido patrimonio que debe quedar no sujeta al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992».

## **II.6. Artículo 78.tres.2.º: tratamiento de las opciones de compra sobre bienes inmuebles cuando el precio de las mismas se refleja, caso de que se ejerzan, como menor valor de la compraventa.**

En operaciones que tienen por objeto la adquisición de una opción de compra, relativa generalmente a un bien inmueble, opción a ejercitar voluntariamente durante un plazo determinado o en una fecha concreta, se ha planteado tradicionalmente el problema de cuál debería ser la base imponible de la operación principal, es decir, de la compraventa, en el supuesto de que se ejercite la opción de compra y el precio pagado por la misma se descuenta del correspondiente a dicha compraventa.

En todo caso, conviene aclarar que partimos de la base de que el propietario del inmueble tiene la condición de empresario o profesional, por lo que no hay dudas sobre la sujeción al IVA tanto de la cesión de la opción como de la entrega del inmueble caso de que aquella se ejercite.

En relación con este tipo de operaciones, lo primero que debe aclararse es que nos encontramos ante dos supuestos de hecho imponible distintos y separados: una prestación de servicios consistente en la cesión de la opción de compra que efectúa el propietario del inmueble a favor de un tercero y, por otra parte y en su caso, una entrega de bienes consistente en la venta del inmueble al titular de la opción de compra.

Con dicho planteamiento y a la vista de lo dispuesto por el artículo 78.uno de la Ley 37/1992, precepto que establece que la base imponible estará formada por la total contraprestación, se debe concluir que la base imponible de la opción de compra será el precio acordado por la misma. En el momento de su suscripción, el cedente deberá repercutir el IVA devengado al cesionario al tipo general del 16%.

A continuación y llegado el vencimiento de la opción, puede ocurrir que la misma no llegue a ejercitarse, hecho que no tendrá ninguna consecuencia a efectos del Impuesto.

Si, por el contrario, el cesionario ejercita la opción de compra y, como se ha dicho, el precio que en su día abonó por la misma se tiene en cuenta como menor precio de la compraventa, la aplicación del mismo artículo 78.uno conduce a calcular la base imponible en el precio acordado. Por consiguiente, si inicialmente se fijó un precio total de la compraventa de 300.000 euros del que se minoraría el precio de la opción, caso de ejercitarse (supongamos que el precio de la misma se fijó en 3.000 euros), la base imponible de la compraventa será de 297.000 euros.

En este segundo supuesto, es decir, en el caso de que se ejercite la opción y se adquiera el inmueble, ha de subrayarse que no resultará en modo alguno procedente alterar la operación correspondiente a la suscripción de la opción de compra. El IVA que se devengó en su día cuando se cedió dicha opción y que debió repercutirse al cesionario (y ahora adquirente del inmueble), no deberá ser rectificado en cuantía alguna y tampoco debe entenderse que ha quedado sin efecto como consecuencia de que el precio de la opción se considere como menor valor de la compraventa.

Por tanto, siguiendo el ejemplo que se apuntaba, el IVA devengado por la cesión de la opción será de 480 euros (16% de 3.000 euros), que deberá ser declarado por el cedente en su autoliquidación corres-

pondiente al mes o trimestre en que se haya cedido dicha opción y, asimismo, repercutido al cesionario a través de la correspondiente factura. Llegado el vencimiento y suponiendo que la entrega del inmueble no esté exenta del IVA, el Impuesto devengado será de 47.520 euros (16% de 297.000 euros), que igualmente deberá ser repercutido expidiendo y entregando factura al adquirente.

Todos estos extremos son los que se recogen en las últimas contestaciones de la DGT, en las que no hay cambio de criterio alguno al respecto sino una voluntad aclaratoria de la que había sido explicación tradicional de la tributación de este tipo de operaciones, explicación que sin duda resultaba confusa y daba lugar a interpretaciones erróneas.

En particular y con la nueva motivación, pueden citarse las contestaciones de 10-04-2007, N.º V0746-07 y de 05-07-2007, N.º V1500-07.

Sobre lo ya dicho, la DGT concreta la improcedencia de aplicar a este tipo de operaciones lo dispuesto por el artículo 78.tres.2.º de la Ley 37/1992, conforme al cual, los descuentos y bonificaciones no reducen la base imponible cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

A este respecto, la DGT señala en la contestación V1500-07 que «este precepto impide la minoración de la base imponible en el importe de la contraprestación de otras operaciones con la pretensión de excluir el denominado "neteo", esto es, la práctica consistente en repercutir el impuesto, en caso de que existan operaciones cruzadas entre dos empresarios o profesionales, únicamente sobre el importe neto resultante de ambas.

Por el contrario, cuando lo que ocurre es que un mismo empresario realiza dos operaciones, una prestación de servicios, el otorgamiento de un derecho de opción, con su contraprestación, y una entrega de bienes, cuya contraprestación específicamente convenida por las partes se reduce como consecuencia de haberse realizado esta operación anterior, la concesión del derecho de opción, cada una de dichas operaciones tendrá su base imponible, que será la contraprestación pactada por las partes.

No hay en este caso neteo alguno, sino la determinación de la base imponible de las operaciones por el importe convenido por las partes para cada una de ellas.

En consecuencia, la base imponible de la opción de compra será la contraprestación pactada por su concesión y la base imponible de la entrega del suelo en ejercicio de dicha opción será la contraprestación pactada por ella, restando, en caso de que así se haya convenido, la cantidad satisfecha por la opción».

Finalmente, podría ocurrir que llegado el vencimiento de la opción, el cesionario de la misma decidiera no ejercitarla y ello conllevara una penalización que hubiera de abonarse al propietario del inmueble.

Este supuesto, se aborda, asimismo, en la contestación V1500-07 y lleva a la DGT a concluir que «solo en el supuesto de que dicho pago adicional tuviera una verdadera naturaleza indemnizato-

ria, resarciedo al consultante por la no perfección de la venta del terreno, su importe no podrá ser considerado como la contraprestación de ninguna entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por la entidad consultante. En estos términos, el abono de dicha indemnización no tendrá efecto alguno en relación con el Impuesto».

Sobre la referida naturaleza indemnizatoria, debe recordarse en este punto la sentencia del Tribunal de Justicia de 18-07-2007, Asunto 277/05, *Société thermale*, que se comenta en la parte final de este mismo artículo.

## **II.7. Artículo 78.dos.3.º: criterios para la concreción de las subvenciones cuyo importe debe computarse en la base imponible del Impuesto.**

Como se recordará, el Tribunal de Luxemburgo, en su sentencia de 6 de octubre de 2005, comisión contra España, declaró no ser conforme al Derecho comunitario (arts. 17 y 19 de la derogada Sexta Directiva, actuales arts. 173 a 175 de la Directiva 2006/112/CE) el tratamiento que dispensaba la Ley 37/1992 a las subvenciones que no formaban parte de la base imponible del Impuesto cuando eran percibidas por sujetos pasivos que tenían total derecho a la deducción, tratamiento que consistía, en esencia, en computarlas en el denominador de la prorata.

En su sentencia, el Tribunal señaló que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho comunitario al prever una prorata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectuaban únicamente operaciones gravadas y percibieran subvenciones no vinculadas al precio de sus operaciones y al instaurar una norma especial que limitaba el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

A la vista del contenido de la sentencia de 6 de octubre de 2005, la DGT se vio obligada a dictar la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, publicándose poco tiempo después la Ley 3/2006, de 29 de marzo, que modificó la Ley 37/1992 armonizando su contenido con los criterios de la sentencia del Tribunal de octubre de 2005.

La referida modificación legal dispuso su aplicación con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2006 y procedió, como ya había anunciado la Resolución 2/2005, a eliminar toda restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones.

El principal problema que ha planteado la referida sentencia del Tribunal estriba en el hecho de concretar los criterios que deben tenerse en cuenta para dilucidar cuándo una subvención forma parte de la base imponible del IVA.

En este sentido, debe citarse la contestación de 14-11-2007, N.º V2437-07, en la que la DGT, tras reconocer dicho problema, incorpora a su doctrina los criterios manifestados por la Comisión de las Comunidades Europeas en su informe de 27 de abril de 2007, informe solicitado expresamente por la propia DGT.

En particular, la DGT señala al respecto lo siguiente:

«La adecuada interpretación del precepto de la Ley 37/1992 que se ha transcrito ha dado lugar a diversos problemas, habida cuenta de lo cual se ha pedido parecer a los servicios de la Comisión Europea, que han expresado su opinión en informe de 27 de abril de 2007. Hay que señalar que el citado informe no es vinculante para la Comisión, sino que se limita a expresar su parecer sobre el particular.

La Comisión basa su análisis en la jurisprudencia comunitaria existente en relación con el artículo 11.A.1 a) de la Sexta Directiva, antecedente, como se dijo, del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE y, en particular, en las siguientes sentencias:

La de 22 de noviembre de 2001, recaída en el Asunto C-184/00, ASBL Office des produits wallons.

Las de 15 de julio de 2004, correspondiente a los Asuntos C-144/02, Comisión contra Alemania, C-381/01, Comisión contra Italia, C-463/02, Comisión contra Suecia, y C-495/01, Comisión contra Finlandia, todas ellas con idénticos argumentos.

Los aspectos en los que, siguiendo la opinión de los servicios de la Comisión, ha de basarse la aplicación del último inciso del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE son los siguientes:

- El número de intervinientes en las operaciones.
- La incidencia en el precio de la concesión de la subvención.
- La previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe.
- La proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes o servicios a cuya provisión se condiciona la concesión de la subvención.
- Los aspectos formales de la subvención.»

Sobre todos esos aspectos, la DGT analiza uno por uno los criterios manifestados por la Comisión en el referido informe, concluyendo respecto de cada uno de ellos lo siguiente:

- El número de intervinientes en las operaciones: necesariamente deben concurrir tres sujetos, a saber: el empresario o profesional que realiza las operaciones subvencionadas, los clientes o destinatarios de dichas operaciones y el ente que concede la subvención.
- La incidencia en el precio de la concesión de la subvención: la aplicación de lo dispuesto por el artículo 78.dos.3.º de la Ley 37/1992 requiere que la subvención incida en el precio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo consumo se pretende incentivar. Cuando esta magnitud, el precio de las operaciones, no se vea alterado por la concesión de la subvención, de manera tal que la citada magnitud venga dada por circunstancias ajenas a la

voluntad de cualquiera de las partes intervinientes en su concesión, la concesión de la subvención o ayuda de que se trate no ha de incluirse en la base imponible de las operaciones.

- La previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe: la aplicación de lo dispuesto por el artículo 78.dos.3.º de la Ley 37/1992, requiere que la subvención sea proporcional a la cantidad de bienes entregados o de servicios prestados. Este requisito, a juicio de la DGT, ha de interpretarse con una cierta flexibilidad, ya que el mismo Tribunal llega a admitir la inclusión de subvenciones en la base cuando la concesión de la misma está condicionada con la existencia de las operaciones gravadas de forma global, de manera que desaparezca cuando los bienes de que se trate han dejado de producirse, pero sin exigir una relación biunívoca entre subvención y bienes o servicios.
- La proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes o servicios a cuya provisión se condiciona la concesión de la subvención: la aplicación del artículo 78.dos.3.º de la Ley 37/1992, requiere que el importe de la subvención o su fórmula de cálculo se determine con carácter previo a la realización de las operaciones, generándose, de acuerdo con los términos establecidos al efecto, el derecho del empresario o profesional que las efectúe a su percepción. Esta condición ha de entenderse, de acuerdo con la DGT, como indicativa de que el modo o forma de cálculo de la subvención se determine con carácter previo al momento en que se realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios subvencionadas, pero sin que sea preciso que a la fecha en que se tenga por efectuada una determinada operación se conozca cuál es el importe exacto de la subvención que va a percibir el empresario o profesional que la realiza.
- Los aspectos formales de la subvención: lo relevante para el establecimiento de la inclusión o no en la base imponible del tributo de las subvenciones son los criterios que se han analizado en los puntos anteriores, con independencia de la forma que se le dé a la subvención o ayuda de que se trate en cada caso.

### **II.8. Artículo 91.uno.3.1.º: tipo impositivo aplicable a los contratos de ejecución de obra que tienen por objeto la construcción de edificios destinados a asilos e internados en los que se desarrolla una actividad empresarial.**

La estructura de tipos impositivos reducidos aplicable a las edificaciones destinadas a vivienda, se fundamenta en la aplicación del 7% a la ejecución de obra (hecho imponible previo a la primera entrega y que generalmente tiene la naturaleza de entrega de bienes conforme a lo dispuesto por el art. 8.dos.1.º de la Ley 37/1992) y, posteriormente, cuando la edificación está terminada (hecho que se acredita con la expedición de la certificación final de obra), el IVA vuelve a devengarse con ocasión de la primera entrega al tipo del 7% o del 4%, según proceda.

Pues bien, en la fase de gravamen correspondiente a la ejecución de obra destinada a vivienda, el artículo que determina cuándo es procedente el tipo impositivo del 7% es el 91.uno.3.1.º de la Ley 37/1992, conforme al cual, se aplicará el tipo del 7% a «las ejecuciones de obras, con o sin aporta-

ción de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados. Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50% de la superficie construida se destine a dicha utilización».

Según reiterada doctrina de la DGT mantenida hasta 2007 y deducida de la Resolución de 22 de diciembre de 1986 (BOE de 19 de enero de 1987), no tenían la consideración de edificios destinados principalmente a viviendas, entre otros, los asilos e internados destinados al ejercicio de una actividad empresarial, siendo concurrente dicha circunstancia, con carácter general, respecto de los servicios de alojamiento y asistencia social a personas discapacitadas o dependientes en un complejo residencial.

Por consiguiente, de acuerdo con dicha doctrina, las ejecuciones de obra para la construcción de tales complejos o residencias debían tributar al tipo del 16%.

Sin embargo, dicha doctrina ha sido modificada, entre otras, en las contestaciones de 13-07-2007, N.º V1558-07 y de 15-10-2007, N.º V2170-07.

En la argumentación realizada en tales contestaciones, el Centro Directivo recuerda cuál es el concepto de vivienda conforme al criterio del Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de junio de 1992: «vivienda es un concepto jurídico indeterminado en torno al que, paradójicamente, se ha producido, incluso, todo un cuerpo de profusa legislación especial protectora. De ella, con claridad se desprende que es aquel espacio físico donde el ser humano puede, permanentemente, desarrollar sus actividades vitales –de ahí, "vivienda"– al resguardo de agentes externos; existiendo desde la Constitución (art. 47: "Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada") hasta reglamentaciones administrativas que determinan sus condiciones mínimas exigibles, todo un sistema jurídico en torno a la vivienda».

Pues bien, a partir de dicho concepto, la DGT, analizando en la contestación V1558-07 el tipo impositivo aplicable a la ejecución de obra para la construcción de un complejo residencial que constará de residencia para mayores con discapacidad y gravemente afectados, talleres ocupacionales y centro de día, manifiesta lo siguiente:

«En efecto, el complejo a que se refiere la consulta va a estar esencialmente compuesto por viviendas (más del 50% de la superficie) en el sentido señalado tanto por el Tribunal Supremo, es decir, espacio físico en el que el ser humano puede permanentemente desarrollar sus actividades vitales al resguardo de agentes externos, como por esta Dirección General, edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica. Así se infiere de las características del edificio y del hecho de que las personas que lo van a ocupar, en atención a sus necesidades asistenciales, van a tener allí su vivienda habitual.

En consecuencia, el tipo impositivo al que debe tributar la ejecución de obra del complejo será el 7%. Ello será así con independencia de que dichas viviendas se vayan a destinar a la realización de actividades empresariales por parte de la entidad consultante, como es el caso».

El referido cambio de doctrina hace recordar la contestación de 21-06-2005, N.º V1193-05, donde la DGT admitió la aplicación de la exención en el arrendamiento de edificaciones destinadas exclusivamente a viviendas (art. 20.uno.23.º de la Ley) en el caso de una entidad cuya actividad consistía en arrendar pisos que se destinaban directa y exclusivamente a vivienda de enfermos y familiares de los mismos.

En dicha consulta, los enfermos y familiares de los mismos, por razón del tratamiento médico, debían trasladarse desde su domicilio habitual a otro que estaba cerca del hospital donde eran tratados. Esta actividad se financiaba enteramente con los recursos (dotación fundacional y donativos) de la fundación consultante, no cobrando nada por ello a las personas enfermas o a sus familiares.

Frente a tales hechos, la DGT concluyó que los arrendamientos de esas viviendas estaban exentos del IVA por estimar que el arrendador no tenía la condición de empresario o profesional al realizar sus operaciones enteramente a título gratuito.

## **II.9. Artículo 95.uno: deducibilidad del Impuesto en intervenciones estéticas.**

En la contestación de 15-10-2007, N.º V2164-07, se solicitó a la DGT que se pronunciara sobre la deducibilidad de la cuota soportada por una entidad que había sufragado la intervención de una de sus empleadas consistente en una mamoplastia para aumentar el tamaño de sus senos, según reza en la descripción de hechos «a fin de que su imagen encaje mejor con el ejercicio de sus funciones».

En relación con la misma, el Centro Directivo niega tal deducibilidad a partir de lo establecido por el artículo 95.uno de la Ley, precepto que ya ha sido comentado al hablar de cuál debe ser la base imponible de la transmisión de activos que han estado parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

En este sentido, debe partirse de la necesaria afectación directa y exclusiva de los bienes o servicios adquiridos al ejercicio de la actividad empresarial o profesional, no admitiéndose afectación parcial más que en el caso de «las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión».

En estas circunstancias, la operación descrita no es constitutiva de una entrega de bienes sino de una prestación de servicios (la intervención quirúrgica para proceder al implante), por lo que el referido precepto elimina la posible deducibilidad de la cuota soportada.

En palabras del Centro Directivo: «la aplicación del citado precepto al supuesto consultado, determina la imposibilidad de deducir el Impuesto soportado por la realización de un implante de mama a fin de aumentar el pecho de una de las empleadas de la entidad consultante. En este sentido, la intervención para llevar a cabo el referido implante no puede considerarse afecta, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional desarrollada por la consultante, siendo destinada a la satisfacción de una necesidad personal del personal dependiente de dicha entidad».

## II.10. Artículo 163 quinquies: régimen especial del grupo de entidades.

En relación con el régimen espacial del grupo de entidades, debe hacerse referencia a dos contestaciones de la DGT, únicas existentes hasta la fecha: la de 25-05-2007, N.º V1105-07 y la de 10-12-2007, N.º V2651-07.

En la primera de ellas, se analiza la procedencia del régimen especial respecto de una operación de reestructuración empresarial consistente en la cesión por parte de las entidades dependientes de los inmuebles en los que desarrolla su actividad otra entidad asimismo perteneciente al mismo grupo empresarial, entidad esta última que precederá al arrendamiento a las cedentes de dichos inmuebles y a la centralización de servicios de financiación.

En su contestación, el Centro Directivo, tras recordar que el régimen especial se introdujo en la normativa del Impuesto a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, incorporando de esa forma al Derecho interno la posibilidad que ofrece el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, reitera el contenido esencial de los preceptos de la Ley que regulan el mismo y concluye la viabilidad del régimen para la operación descrita.

Aparte de dicho extremo, quizá lo único verdaderamente destacable de dicha contestación es la constatación de que en el supuesto de que el régimen especial se aplique en su nivel avanzado, el precio de las operaciones intragrupo no es relevante a efectos del IVA ya que la base imponible habrá de calcularse de acuerdo con el coste de los bienes y servicios utilizados por los que se haya soportado dicho Impuesto.

Este último extremo debe ponerse en relación con la previsión que el artículo 61 quinquies.dos del Reglamento del IVA establece en relación con la obligación de consignar, en la factura expedida a estos efectos por la realización de operaciones intragrupo, tanto el precio de la misma como el importe de la base imponible.

La contestación de 10-12-2007 es de mayor calado. En la misma se consulta a la DGT si una fundación, que pudiera no tener la condición de empresario o profesional, puede ser sin embargo entidad dominante a los efectos de la aplicación del régimen especial.

Siendo punto de partida obligado la distinción entre perímetro subjetivo del grupo de entidades (concepto indisponible y deducido de lo dispuesto en el art. 163 quinquies de la Ley 37/1992) y entidades que, formando parte de dicho perímetro, han optado expresamente por la aplicación del régimen especial (acto voluntario dejado a la decisión de cada una de las entidades dependientes), la DGT concluye lo siguiente:

«1.º La delimitación legal del perímetro subjetivo de las entidades que, en su caso, opten por la aplicación del régimen especial, no es equivalente, en cuanto a los requisitos que han de concurrir a tales efectos, para la configuración de la entidad dominante y para la de sus dependientes.

En este sentido, la entidad o entidades dependientes habrán de tener, en todo caso, la consideración de empresarios o profesionales a la luz de lo dispuesto de manera específica por el artículo 163 quinquies.tres de la Ley 37/1992. Dicha condición habrá de deducirse de la definición recogida en el artículo 5 de la Ley del Impuesto.

2.º Sin embargo, no constituye un requisito necesario para la aplicación del régimen especial 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 el supuesto consultado, una fundación, entidad que, según la actividad que realice y la contraprestación que, en su caso, exija por ello, pudiera no tener tal consideración de empresario o profesional de acuerdo con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 5.uno.a) de la Ley 37/1992.

Así se infiere de lo dispuesto con carácter específico por el artículo 163 quinquies.dos de la Ley 37/1992, al no incluirse la condición de empresario o profesional entre aquellas que ha de cumplir la entidad dominante».

Esta matización resulta de indudable interés, ya que permite la aplicación del régimen especial a aquellos grupos cuya cabecera está constituida por una entidad *holding* pura, es decir, aquella cuya actividad se limita a la mera tenencia de acciones o participaciones de sus entidades dependientes y que, por tanto, y con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no tiene la condición de empresario o profesional (véanse, entre muchas otras, la sentencia de 20-06-1991, Asunto C-60/90, Polysar).

En consecuencia, una entidad *holding* pura que no interviene en la gestión de sus participadas ni les presta servicios de ninguna índole, no es empresario o profesional pero, sin embargo, admite ser considerada entidad dominante del grupo a efectos del IVA. Por el contrario, no resulta admisible su inclusión en el grupo en el supuesto de que fuera entidad dependiente.

### III. EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO DURANTE 2007

De todas las sentencias dictadas por el TJCE durante 2007, pueden citarse por su especial relevancia las siguientes:

#### III.1. Sentencia de 18-10-2007, Asunto C-097/06, Navicon contra España.

Esta sentencia se comentó más arriba en la parte de este artículo dedicada a las modificaciones legislativas, en particular, la correspondiente al artículo 22.uno de la Ley 37/1992 operada por la LPGE para 2008.

### III.2. Sentencias de 27-09-2007, Asuntos C-146/05, Collée y C-409/04, Teleos y otros.

Los pronunciamientos referidos abordan dos aspectos muy relevantes que afectan al sistema de intercambios intracomunitarios de bienes entre empresarios o profesionales, sistema basado, como es sabido, en la exención de la entrega en origen junto con el gravamen de la adquisición en el Estado miembro de destino; al respecto, debe destacarse que en este tipo de operaciones, la exención de la entrega queda expresamente condicionada por la normativa del Impuesto (art. 13.2 del Reglamento del Impuesto en relación con el art. 25.uno de la Ley) al transporte efectivo de los bienes de un Estado miembro a otro. Este particular se aborda con más detalle al comentar el Asunto C-146/05.

Pues bien, en el Asunto C-409/04, se refieren una serie de empresas establecidas en el Reino Unido que vendieron teléfonos móviles a empresarios franceses y españoles en condiciones *ex-works*, recibiendo como prueba del transporte cartas CMR que resultaron ser falsas cuando fueron investigadas por la Administración fiscal inglesa. Como resultado de dicha comprobación, se llegó a la conclusión de que los teléfonos móviles nunca habían salido del Reino Unido, por lo que las entregas de los mismos no debían haber quedado exentas del Impuesto.

Según se establece en la sentencia, las empresas vendedoras de los teléfonos actuaron de buena fe y no participaron en ningún tipo de fraude. Este hecho sirve de base al Tribunal para concluir lo siguiente:

«El artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades competentes del Estado miembro de entrega obliguen a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en tal fraude».

Junto con dicha conclusión, el Tribunal matiza que «el hecho de que el adquirente haya presentado a las autoridades tributarias del Estado miembro de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria, como la que se discute en el litigio principal, puede constituir una prueba adicional dirigida a demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, pero no constituye una prueba concluyente a efectos de la exención del IVA de una entrega intracomunitaria».

Por su parte, en el Asunto C-146/05, se aborda el estudio de los límites que el Derecho comunitario impone a las legislaciones nacionales en relación con la concreción de los elementos de prueba que resulten exigibles para que la entrega intracomunitaria quede exenta del IVA y que, en el caso español, se refieren en esencia a la justificación del transporte como ya se ha dicho.

En este sentido y según se relata en el texto de la sentencia, la jurisprudencia alemana impedía declarar exenta la entrega intracomunitaria cuando la anotación contable de la misma no se efectuaba inmediatamente a continuación de la conclusión de la operación.

El Tribunal señala en primer lugar (apdo. 24 de la sentencia) que «por lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos están obligados a presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, es necesario señalar que ninguna disposición de la Sexta Directiva se refiere directamente a este tema. Dicha Directiva dispone únicamente, en su artículo 28 quater, parte A, primera parte de la frase, que corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones con arreglo a las cuales concederán la exención a las entregas intracomunitarias de bienes (sentencia *Twoh International*, antes citada, apdo. 25)».

A continuación, el Tribunal recuerda (apdo. 26) que «de reiterada jurisprudencia se desprende que las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer en virtud del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva (actual art. 273 de la Directiva 2006/112/CE), a fin de garantizar la correcta recaudación del Impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar estos objetivos».

Ante todo ello y no existiendo dudas de que la entrega tuvo lugar efectivamente, el Tribunal termina reconociendo que «el carácter intracomunitario de una entrega debe ser reconocido en el caso de una regularización ulterior de la contabilidad, siempre que se cumplan los criterios objetivos en los que se basan los conceptos que definen dicha operación», concluye que «se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue la exención del IVA a una entrega intracomunitaria, que tuvo lugar efectivamente, por el único motivo de que la prueba de tal entrega no se aportó en tiempo oportuno».

### **III.3. Sentencia de 18-07-2007, Asunto C-277/05, *Société thermale*.**

Según se describe en la sentencia, la *Société thermale*, con domicilio social en Eugénie-les-Bains (Francia), tenía por objeto la explotación de establecimientos termales, incluidas actividades hoteleras y de restauración. Esta sociedad percibía cantidades por adelantado, en concepto de arras, en el momento en que los clientes realizaban las reservas de estancias. Estas cantidades eran deducidas del pago ulterior de las prestaciones de la estancia o conservadas por la sociedad en el caso de desistimiento de los clientes.

En 1992, la *Société thermale* fue objeto de una inspección de su contabilidad y la Administración tributaria estimó que las arras que habían sido percibidas por la *Société thermale* en el momento de la formalización de las reservas y que esta había conservado tras la anulación de dichas reservas por parte de los clientes, estaban sujetas al IVA y, por tanto, no tenían carácter indemnizatorio.

En su argumentación, el Tribunal recuerda que las arras pueden tener implicaciones legales diferentes en cada Estado. En el asunto de referencia, los clientes que abonaban las arras tenían la

facultad de reconsiderar sus compromisos, perdiendo dichas arras, y la otra parte, el hotel, disponía de esta misma facultad, devolviéndolas duplicadas.

En estas circunstancias, la cuestión a dilucidar era si, en el caso de que el cliente decidiera desistir de su reserva y perdiera las arras formalizadas, debía entenderse que dichas arras eran la contraprestación de un servicio sujeto al IVA, en particular, el de reserva, o bien tenían un mero carácter indemnizatorio y, por tanto, no eran contraprestación de una operación sujeta al mismo.

Frente a todo ello, el Tribunal niega que las arras puedan ser consideradas contraprestación de un servicio autónomo e individualizable respecto del principal:

«25. Así, cuando tras la formalización de una reserva, el empresario de un establecimiento hotelero ejecuta la prestación convenida, no hace sino cumplir con el contrato concluido con su cliente, conforme al principio según el cual los contratos deben ser ejecutados. Por lo tanto, el respeto de esta obligación no puede ser calificado como una contraprestación de las arras pagadas.

26. Dado que la obligación de efectuar la reserva deriva del propio contrato de alojamiento y no de las arras pagadas, no existe una relación directa entre el servicio prestado y la contrapartida recibida (sentencia antes citadas Apple and Pear Development Council, apartados 11 y 12; Tolsma, apartado 13, y Kennemer Golf, apartado 39). El hecho de que el importe de las arras, en caso de ocupación de la habitación reservada, se impute al precio de dicha habitación confirma que estas arras no constituyen la contrapartida de una prestación autónoma e individualizable».

Constatado dicho extremo, el Tribunal continúa razonando si las arras pueden tener naturaleza indemnizatoria, caso de que el cliente no llegue a disfrutar de su reserva, de la siguiente forma:

«30. Por lo que respecta concretamente a las arras, procede recordar, en primer lugar, que estas constituyen el indicio de la conclusión de un contrato, en la medida en que su pago implica una presunción de la existencia de dicho contrato. En segundo lugar, las arras incitan a las partes a ejecutar dicho contrato, ya que la parte que las ha abonado puede perder la cantidad correspondiente, y la otra debería, llegado el caso, devolverlas duplicadas si es ella la causante del incumplimiento. En tercer lugar, las arras constituyen una indemnización a tanto alzado, dado que su pago dispensa a una de las partes de probar el importe del perjuicio sufrido cuando la otra parte no cumple con lo estipulado.

31. (...). Dichas arras, por tanto, constituyen el indicio de la conclusión del contrato, la incitación a su ejecución y la eventual indemnización a tanto alzado.

32. Mientras que, en el caso de un desarrollo normal del contrato, las arras se imputan al precio de los servicios prestados por el empresario del establecimiento hotelero y están, por tanto, sujetas al IVA, la conservación de las arras de que se trata en el procedimiento principal es, por el contrario, 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. Una indemnización de estas características no constituye la retribución de una prestación y no forma parte de la

base imponible del IVA (véase, en este sentido, en lo que se refiere a los intereses de demora, la sentencia de 1 de julio de 1982, BAZ Bausystem, 222/81, Rec. p. 2527, apartados 8 a 11)).

Las implicaciones de la referida sentencia son especialmente relevantes cuando se trae a colación lo dispuesto por el artículo 78.dos.5.º de la Ley 37/1992, conforme al cual forman parte de la base imponible «las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al Impuesto».

En este sentido, dicho precepto queda al margen del Derecho comunitario, ya que resulta evidente que tras resolver expresamente el Tribunal en la sentencia comentada que dichas percepciones retenidas no deben considerarse contraprestación de una operación sujeta al IVA, ante la situación más habitual de formalización de una señal por la compra de un inmueble en una operación gravada por el Impuesto, el eventual desistimiento del comprador y la consiguiente pérdida de dicha señal, impondrán al vendedor la obligación de rectificar y devolverle la cuota de IVA repercutida cuando se hizo efectivo el pago a cuenta.

En estos casos, la señal formalizada pasará de tener inicialmente la naturaleza de pago a cuenta de una operación sujeta, a la de una indemnización, resultando de aplicación el artículo 78.tres.1.º de la Ley 37/1992, precepto que establece la no inclusión en la base imponible de las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones.

#### **III.4. Sentencia de 6-12-2007, Asunto C-401/06, Comisión contra Alemania.**

En la referida sentencia se pregunta al Tribunal qué regla debe aplicarse al efecto de localizar las prestaciones de servicios realizadas por los albaceas.

En este sentido, ha de recordarse que para localizar una prestación de servicios debe actuarse en dos fases: en primer lugar, analizada la naturaleza del servicio, si se trata de alguno de los recogidos en las reglas especiales reguladas en el artículo 70.uno de la Ley 37/1992, la sujeción al IVA será la que resulte de aplicar la regla que corresponda. Solamente en el caso de que por su naturaleza el servicio no se encuentre expresamente regulado en ninguna de dichas reglas especiales, resultará de aplicación la regla general contenida en el artículo 69.uno de la Ley 37/1992.

Pues bien, en el asunto de referencia, la Administración fiscal alemana entendió que los servicios prestados por los albaceas testamentarios no resultaban equiparables a los desarrollados por los abogados y asesores, por lo que a los efectos de su localización, no eran de aplicación las reglas contenidas en el artículo 9.2 e) de la Sexta Directiva [actual art. 56.1 c) de la Directiva 2006/112/CE y que se corresponde con el artículo 70.uno.5.º B.d) de la Ley 37/1992] que conducen a localizar tales servicios en la jurisdicción de destino cuando se trata de operaciones concluidas entre empresarios, sino la regla general, que conduce a localizar los servicios en la jurisdicción correspondiente a la sede del prestador de acuerdo con el artículo 9.1 de la Sexta Directiva (art. 43 de la Directiva 2006/112/CE y 69.uno de la Ley 37/1992).

El Tribunal, tras recordar que (apdo. 31 de la sentencia) «el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva no se refiere a profesiones, como las de abogado, asesor, experto contable o ingeniero, sino a prestaciones. El legislador comunitario utiliza las profesiones mencionadas en dicho precepto como medio para definir las categorías de prestaciones a las que esta disposición se refiere (véase, la sentencia von Hoffmann, antes citada, apdo. 15). La expresión "otras prestaciones similares" no se refiere a algún elemento común de las actividades heterogéneas mencionadas en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva, sino a prestaciones similares a alguna de estas actividades, consideradas por separado. Por lo tanto, debe considerarse que una prestación es similar a una de las actividades mencionadas en este artículo cuando una y otra responden a la misma finalidad», y matizar que los servicios prestados por los albaceas no pueden resultar equiparables con los realizados por los abogados, acepta las alegaciones de Alemania y concluye lo siguiente:

«39. Es preciso señalar la considerable variedad de funciones que puede llevar a cabo el albacea, desde la gestión de un patrimonio hasta la protección de intereses morales (...). Sin embargo, como señala acertadamente la República Federal de Alemania, la prestación de ejecución testamentaria corresponde en mayor medida a la actividad económica, toda vez que se trata, en la mayoría de los casos, de que el albacea evalúe y reparta el patrimonio del causante entre los beneficiarios de la prestación y, a veces, concretamente en el marco de la gestión de los bienes de los menores, de que proteja y haga fructificar dicho patrimonio. Por el contrario, y aun cuando las consideraciones económicas no pueden, naturalmente, ser ajenas a la actividad de abogado, el objeto de las prestaciones realizadas por un abogado es, ante todo, ver triunfar una pretensión de orden jurídico. Por lo tanto, estas dos prestaciones no responden a la misma finalidad.

40. En estas circunstancias, no cabe considerar similares las prestaciones de los albaceas y las de los abogados.

41. Por lo tanto, procede concluir que la prestación de ejecución testamentaria no constituye ni una prestación realizada de forma principal y habitual por los abogados, ni una prestación que presente similitud con las que realizan los abogados.

42. En consecuencia, procede declarar que la Comisión no ha demostrado que la República Federal de Alemania haya infringido las disposiciones de la Sexta Directiva al mantener una legislación con arreglo a la cual; el lugar de la prestación de servicios realizada por el albacea debe establecerse en el lugar donde ejerce su actividad».

### III.5. Sentencia de 14-06-2007, Asunto C-445/05, Werner Haderer.

Las exenciones educativas recogidas en el artículo 20.uno, números 9.º y 10.º de la Ley 37/1992, traen causa de las letras i) y j) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE [letras i) y j) del art. 13.A.1 de la derogada Sexta Directiva].

En particular, el número 10.º del artículo 20.uno, establece la exención de «las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cual-

quiera de los niveles y grados del sistema educativo», redacción prácticamente coincidente con la que se contiene en el referido precepto de Derecho comunitario.

Pues bien, en la sentencia de 14-06-2007, se planteó al Tribunal que clarificara la procedencia del mencionado supuesto de exención respecto de las clases impartidas por un profesor alemán, el Sr. Haderer. Según se describe en el proceso, tales clases se prestaban con arreglo a los siguientes términos:

«5. Según la resolución de remisión, el Sr. Haderer trabajó durante años como colaborador autónomo para el Land de Berlín. En el ejercicio 1990 impartió clases de apoyo escolar en una universidad popular (...), así como cursos de cerámica y alfarería en otra universidad popular (...).

6. Los contratos en virtud de los cuales el Sr. Haderer prestaba tales servicios se celebraban semestralmente con el Land de Berlín por una duración de seis meses. (...).

7. La retribución del Sr. Haderer, abonada por el Land de Berlín, se calculaba sobre una base horaria. No se efectuaban retenciones a efectos de cotizaciones a la Seguridad Social, primas de seguros ni impuestos. El Sr. Haderer no tenía derecho a continuar percibiendo la retribución en caso de incapacidad y asumía el riesgo de perder la retribución si se cancelaban los cursos, aun en el caso de que el motivo de la cancelación fuera la falta de participantes».

De acuerdo con la legislación interna alemana, la exención educativa paralela a la regulada por el artículo 20.uno.10.º de la Ley 37/1992, no resultaba de aplicación a los servicios prestados por personas físicas a instituciones educativas, por lo que su Administración fiscal entendió que el servicio que el Sr. Haderer prestaba al Land de Berlín no estaba exento de IVA.

El Tribunal, en su argumentación, recuerda la necesaria interpretación restrictiva de los supuestos de exención en el Impuesto, criterio jurisprudencial siempre reiterado en el análisis de los mismos, para, a continuación, matizar, ante las dudas que el órgano jurisdiccional alemán había planteado en relación con la naturaleza educativa de las clases impartidas por el Sr. Haderer, lo siguiente:

«26. Sin que sea necesario formular en la presente sentencia una definición concreta del concepto comunitario de "enseñanza escolar o universitaria" a efectos del régimen del IVA, basta con señalar que dicho concepto no se limita a la enseñanza que aboque a un examen para la obtención de una cualificación o que permita adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

27. Corresponde al órgano judicial remitente, en la medida en que sea necesario, verificar nuevamente a la luz de estas consideraciones si las actividades litigiosas están relacionadas con la "enseñanza escolar o universitaria" en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva.»

En cuanto al alcance del supuesto de exención respecto del esquema de funcionamiento descrito en el que existe una relación contractual entre el docente y el centro educativo, el Tribunal señala lo siguiente:

«29. En el litigio principal, si bien consta en autos que el Sr. Haderer imparte clases como docente, (...), se plantea la cuestión de si dichas clases se imparten "a título particular".

30. Dicha expresión permite distinguir los servicios prestados por los organismos citados en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva de aquellos prestados por docentes por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, a los que se refiere la letra j) del mismo apartado 1.»

Ante tal circunstancia, el Tribunal parece entender, si bien no a través de una argumentación especialmente clara, que solamente procede aplicar el supuesto de exención mencionado cuando las clases se imparten efectivamente a título particular por el docente, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad. A tales efectos, el órgano jurisdiccional nacional deberá apreciar en cada caso si realmente dicha circunstancia tiene lugar o bien el docente se pone a disposición del centro educativo, caso este último que no quedaría amparado por la exención recogida en el artículo 132.1 j) de la Directiva 2006/112/CE y correlativo 20.uno.10.º de la Ley 37/1992.

El contenido de la sentencia, en fin, parece poner en tela de juicio la procedencia de la referida exención en aquellos casos, quizá los más numerosos hoy en día, en los que hay una relación contractual entre los docentes y el centro educativo, por una parte, y entre tales centros y los estudiantes por otra, hecho que podría limitar severamente el alcance del artículo 20.uno.10.º de nuestra ley.