

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. NOVEDADES 2008 (CASO PRÁCTICO)

**ALFARO GASCÓN ORIVE**

*Inspector de Hacienda del Estado.*

*Inspector de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda*

### **Extracto:**

A continuación se reproduce un supuesto práctico relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), con el objetivo de ofrecer al lector un análisis de las principales novedades normativas, jurisprudenciales y doctrina de la Dirección General de Tributos que se han producido últimamente, efectuando comentarios sobre las cuestiones más relevantes o conflictivas planteadas.

**Palabras clave:** IVA, exenciones, base imponible, deducciones y devoluciones, grupo de entidades.

## ***ENUNCIADO***

La empresa «MEDISA» (A-28-00.00.01) dedica su actividad a la fabricación y comercialización de medicamentos, sangre y plasma sanguíneo. En el mes de mayo de 2008 aplica provisionalmente una prorrata general del 90 por 100.

La empresa «MUBLESA» (A-28.00.00.02) dedica su actividad a la fabricación y comercialización de muebles para clínicas y hospitales.

La empresa «QUIROSA» (A-28.00.00.03) dedica su actividad a la fabricación y comercialización de instrumental médico y quirúrgico.

Las tres empresas se encuentran establecidas en Madrid.

La sociedad «MEDISA» tiene un 60 por 100 de participación del capital social de «MUBLESA» y un 80 por 100 de participación en el capital social de «QUIROSA». Los valores de ninguna de las tres sociedades cotizan en mercados regulados.

Las tres empresas, desde el 1 de enero de 2008, están acogidas al Régimen Especial del Grupo de Entidades, nivel básico, a que se refiere el Capítulo VIII del Título IX de la Ley 37/1992, en virtud de la presentación del modelo 039, el 20 de diciembre de 2007 en la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Madrid.

Los Consejos de Administración de las tres sociedades acordaron en el mes de septiembre de 2007 aplicar el sistema de compensación de saldos (nivel básico).

En las fechas que se indican a continuación las citadas empresas han realizado las siguientes operaciones:

1. El 5 de mayo de 2008 «MEDISA» abona a la empresa «ELECTROSA», establecida en Burgos, por el suministro de electricidad correspondiente a los meses de marzo (10.000 euros) y abril (10.000 euros) de 2008; «MUBLESA» abona 40.000 por el mismo concepto y por los meses de marzo (20.000 euros) y abril (20.000 euros); «QUIROSA», por el mismo concepto y mes de marzo (15.000 euros) y abril (15.000 euros).

Las citadas cantidades vienen determinadas por los contadores establecidos en cada una de las empresas y por los suministros efectuados por «ELECTROSA». Los suministros que ha efectuado «ELECTROSA» en el mes de marzo proceden de «EF», empresa francesa establecida en Lyon, de sus centrales nucleares del sudoeste francés, y los suministros de abril, de las entregas que «ELECTROSA GENERACIÓN» ha suministrado a «ELECTROSA» procedentes de una central térmica en la provincia de Burgos.

2. El 10 de mayo de 2008 la empresa «MEDISA» recibe un paquete de 300 gramos de peso a «portes debidos» que le remite la empresa «ESTUDIOS JURÍDICOS, SA», de Valencia, con documentación sobre un tema jurídico planteado a esta. El transporte del envío se efectúa por Correos, la cual percibe por este transporte 100 euros.
3. La empresa «MEDISA» satisface el 1 de mayo de 2008, 1.500 euros correspondientes al alquiler del mes de mayo de una vivienda en Madrid (P.º de la Castellana, 500, 7.º A), que desde el 1 de enero de 2008 tiene cedida a un directivo de la misma (Mr. Smith) que, procedente de Suiza, ha trasladado su domicilio a Madrid. Dicha cesión figura sin contraprestación dineraria por parte de Mister Smith en el contrato de trabajo que tiene este con «MEDISA».

Los 1.500 euros de alquiler corresponden al contrato establecido entre «MEDISA» y «ALQUISA». Esta última es una sociedad acogida al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. «ALQUISA» dispone de la vivienda citada en virtud de un contrato de arrendamiento con «INMASA» (propietaria de la misma) por el que satisface anualmente 15.000 euros.

4. La empresa «MUBLESA» satisface, el 3 de mayo de 2008, 2.000 euros, correspondientes al alquiler del mes de mayo de una vivienda en Madrid (Gran Vía, 400, 6.º C) que, desde el 1 de enero de 2008, tiene cedida a un ingeniero empleado de la misma (M. Labat) que, procedente de Francia, ha trasladado su domicilio a Madrid. Dicha cesión figura sin contraprestación dineraria por parte de M. Labat en el contrato de trabajo que tiene este con «MUBLESA». Los 2.000 euros de alquiler corresponden al contrato establecido entre «MUBLESA» y «ALQUISA». Como se ha indicado en el número 3 anterior, esta última es una sociedad acogida al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. «ALQUISA» es propietaria de la vivienda por adquisición de la misma efectuada a la empresa «PROVISA» el 1 de febrero de 2007 por importe de 1.000.000 euros.
5. El 6 de mayo de 2008 «MUBLESA» abona una factura por importe de 200 euros, correspondiente a la facturación del mes de abril que le efectúa la empresa «DIGITAL NEWS» por el suministro y recepción de los servicios de televisión digital que efectúa esta, ya que «MUBLESA» dispone de pantallas en el comedor de los empleados y en alguno de los despachos.

6. El 10 de mayo de 2008 «MEDISA» abona 10.000 euros por la adquisición de 1.000 kilogramos de hojas de té procedentes de una explotación agrícola que Juan García García posee en la provincia de Madrid. De dichas hojas «MEDISA» obtiene teobromina para un medicamento que fabrica. Juan García García en su actividad empresarial como agricultor está acogido al Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca.
7. El 3 de mayo de 2008 «MEDISA» recibe una subvención por importe de 100.000 euros de la Comunidad «X» por realizar «MEDISA» investigación en materia de nuevos medicamentos respecto al tratamiento de la reducción de la visión por mácula.
8. La empresa «OFSEGUERSA» tiene establecidos unos contratos de servicios médico-oftálmico para todos los empleados con cada una de las empresas, «MEDISA», «MUBLESA» y «QUIROSA». En virtud de este contrato el 20 de mayo de 2008 se factura a cada una de ellas respectivamente 80.000 euros, 90.000 euros y 100.000 euros, cantidades que derivan del número de empleados de cada una de las sociedades. «OFSEGUERSA» garantiza precios cerrados por cada servicio oftálmico realizado, así como una revisión semestral sin cargo para los empleados, por lo que «OFSEGUERSA» percibe anualmente las cantidades satisfechas en el mes de mayo de 2008. Los contratos se firmaron el 2 de enero de 2008 por intervención del mediador don Ángel Sánchez Sánchez, que facturó por sus servicios a «OFSEGUERSA» 2.700 euros por haber intervenido en la captación de los clientes (las tres sociedades) de «OFSEGUERSA».
9. «QUIROSA» entrega al «HOSPITAL CENTRAL, SA» de Madrid, el 22 de mayo de 2008, un aparato quirúrgico para operaciones de intestino que permite intervenciones mediante el sistema de endoscopia. Por el citado aparato «QUIROSA» factura 20.000 euros, instalado en el citado hospital. Además de la entrega del anterior aparato, «QUIROSA» cede junto con el mismo una pantalla de plasma para que en el despacho del Jefe del Servicio de Cirugía puedan seguirse las intervenciones. El precio de la citada pantalla son 3.000 euros, que «QUIROSA» cede a «HOSPITAL CENTRAL, SA» por un período de dos años sin contraprestación. Transcurrido este período la pantalla deberá ser devuelta a «QUIROSA».
10. El 8 de mayo de 2008 «MUBLESA» vende «MEDISA» un edificio de oficinas de 1.000 metros cuadrados en un polígono industrial cercano a Madrid, que ha promovido su construcción que comenzó el 5 de enero de 2007 y finalizó el 30 de abril de 2008. El coste del edificio, incluido el solar, son 3.000.000 euros. El valor de mercado de este edificio si fuese adquirido por una empresa distinta a «MEDISA» o «QUIROSA» sería de 3.500.000 euros, ya que en este polígono industrial el metro cuadrado, de calidades similares al vendido por «MUBLESA», tiene un precio de 3.500 euros. «MEDISA» y «MUBLESA», al ser dos entidades que, como se ha indicado, son vinculadas, pactan en principio un precio de 2.500.000 euros.
11. La empresa «QUIROSA» adquiere, el 25 de mayo de 2008, 500 pantallas de plasma para seguimiento de intervenciones quirúrgicas a la empresa «PATRASA», establecida en Toledo, por importe de 135.000 euros. La empresa «PATRASA» adquirió las citadas pantallas por 150.000 euros.
12. El 12 de mayo de 2008 «MUBLESA» entrega a la empresa «HOSPITAL INSULAR, SA», establecido en Las Palmas, muebles de hospital para un nuevo hospital en la citada ciudad por

importe de 6.000.000 de euros, condiciones de entrega CIF Las Palmas. Los citados muebles son transportados en 20 contenedores por vía terrestre de Madrid a Cádiz y por vía marítima de Cádiz a Las Palmas. El transporte de Madrid a Cádiz es contratado por «MUBLESA» con «TRANSPORTES PENINSULARES, SA», el cual efectúa el transporte el 18 de mayo de 2008 y factura a «MUBLESA» 100.000 euros el 20 de mayo de 2008. El transporte de Cádiz a Las Palmas se efectúa entre los días 22 y 24 de mayo de 2008, en el buque «Mar Atlántico», buque afecto a la navegación marítima internacional a efectos del artículo 22.Uno de la Ley 37/1992, y propiedad de «NAVIERA ATLÁNTICA, SA», establecida en Madrid, la cual contrata con «MUBLESA» un fletamento parcial por importe de 7.000 euros que son abonados el 24 de mayo de 2008.

En la Aduana de Cádiz se efectúa el despacho de exportación el 21 de mayo de 2008.

13. «QUIROSA», en el mes de mayo de 2008, realiza una importación de USA de acero especial destinado a la fabricación de instrumental médico-quirúrgico que le vende la empresa «SMITH» de Chicago. Las condiciones de entrega son CIF Barajas 40.000 euros. El despacho de importación lo efectúa el Agente de Aduanas «MARTINSA» que factura a «QUIROSA» 1.000 euros por sus servicios el 25 de mayo de 2008. La mercancía llega a la Aduana del Aeropuerto de Barajas el 15 de mayo de 2008, presentándose el Documento Único Administrativo (DUA) el 16 de mayo de 2008, admitiéndose el mismo día y efectuándose el despacho el 20 de mayo de 2008, con unos derechos arancelarios del 5 por 100. El levante de la mercancía se efectúa el día 21 de mayo de 2008. El pago de los derechos arancelarios y de la cuota del IVA se efectúa el 20 de junio de 2008.
14. El 10 de febrero de 2007 «MUBLESA» adquiere un edificio de oficinas de 3.000 metros cuadrados en las afueras de Madrid por importe de 4.000.000 de euros a la empresa «NAVESA». Este edificio tiene fijado un valor catastral en 2007 de 1.200.000 euros de los que 720.000 euros corresponden a la construcción y 480.000 euros al suelo. No encontrándose apto para su uso en el momento de la adquisición, «MUBLESA» rehabilita dicho edificio mediante la consolidación y reparación de estructura, fachadas y cubierta. La empresa que efectúa estos trabajos es «REHASA» que percibe por los mismos 750.000 euros en las siguientes fechas:
- 150.000, el 1 de marzo de 2007, al iniciarse las obras.
  - 225.000, el 1 de agosto de 2007.
  - 250.000, el 1 de diciembre de 2007.
  - 125.000, al finalizar las obras el 20 de abril de 2008.

Este edificio es vendido por «MUBLESA» el 20 de mayo de 2008 por 6.500.000 a «EXPECUSA», abonándose dicho día la citada cantidad y poniéndose a disposición del adquirente el mismo día.

15. «QUIROSA» el 7 de mayo de 2008 entrega a «AUTOMOTOR, SA» un automóvil de turismo por 12.000 euros. Dicho automóvil fue adquirido el 20 de abril de 2004 a «AUSA» por importe

de 36.000 euros. De la cuota soportada en la adquisición de este vehículo, «QUIROSA» se dedujo 2.880 euros, al estar destinado el coche a uso del Director General de la empresa.

16. «MUBLESA» adquiere a «MADRID MOTOR, SA» un vehículo automóvil de turismo por un precio de 50.000 euros el 14 de mayo de 2008. Dicho vehículo se destina a uso del Director General de la empresa, que lo utiliza tanto en sus desplazamientos al servicio de la empresa como en sus desplazamientos personales (ajenos a la empresa) fuera del tiempo de trabajo destinado a la empresa. Según el contrato de trabajo que el Director General tiene establecido con la empresa, este debe trabajar para la empresa 1.800 horas en el año 2008. En el contrato de seguro del vehículo figura como conductor habitual el citado Director.

17. «MEDISA» en el mes de mayo de 2008 ha realizado las siguientes entregas:

- Medicamentos para uso humano: 15.000.000 euros.
- Sangre y plasma sanguíneo: 500.000 euros.
- Vacunas para prevenir enfermedades: 1.000.000 euros.

«MEDISA», por la entrega de 50.000 unidades de vacunas para prevenir enfermedades (hepatitis, sarampión, rubeola y cáncer de útero), ha percibido en el mes de mayo una subvención de la Consejería de Salud de la Comunidad «X» por importe de 500.000 euros que viene determinada en función del número de vacunas entregadas y que estableció la citada Consejería por Resolución de 20 de junio de 2007, con el fin de rebajar el precio de venta de dichas vacunas, estableciéndose una subvención de 10 euros por cada una de las unidades vendidas. «MEDISA» realiza la fabricación y venta de estas vacunas al haberse publicado la citada Resolución, y que determina que el precio de venta de las mismas, inferior al coste, sea el señalado anteriormente.

18. «QUIROSA» en el mes de mayo de 2008 ha realizado entregas interiores a profesionales médicos y clínicas por importe de 800.000 euros y compras de diversos metales para fabricar material quirúrgico por importe de 600.000 euros a diversas empresas establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

«MEDISA» en el mismo mes adquiere productos químicos para fabricar medicinas a diversos proveedores del territorio de aplicación del impuesto por importe de 1.200.000 euros.

«MUBLESA» en el mes de mayo adquiere chapas, madera, barras y perfiles de acero a diversos proveedores por importe de 6.000.000 euros.

## SE PIDE:

1. Efectuar la declaración-liquidación de cada una de las sociedades: «MEDISA», «MUBLESA» y «QUIROSA».
2. Efectuar la autoliquidación Modelo 353 del Grupo de Entidades. Modelo agregado. Se ha de tener en cuenta que las cantidades indicadas son sin cuotas de IVA.

**SOLUCIÓN****«MEDISA»**

<b>IVA devengado</b>			
<b>Base</b>	<b>Tipo</b>	<b>Cuota</b>	
16.500.000	4%	660.000 (17)	
(A) Total IVA devengado		660.000	
<b>IVA deducible</b>			
<b>Base</b>	<b>Tipo</b>	<b>Cuota (100%)</b>	<b>Cuota (90%)</b>
20.000	16	3.200	2.880 (1)
100	16	16	14,4 (2)
Alquiler viviendas (3)			
10.000	9	900	810 (6)
Subvenciones (7)			
Seguros médicos (8)			
3.500.000	16	560.000	504.000 (10)
1.200.000	16	192.000	172.800 (18)
(B) Total IVA deducible			679.704,40
<b>Diferencia: A – B = .....</b>			<b>-19.704,40</b>

**«MUBLESA»**

<b>IVA devengado</b>		
<b>Base</b>	<b>Tipo</b>	<b>Cuota</b>
3.500.000	16	560.000 (10)
Muebles a Las Palmas (12)		
6.500.000	16	1.040.000 (14)
(A) Total IVA devengado		1.600.000
<b>IVA deducible</b>		
<b>Base</b>	<b>Tipo</b>	<b>Cuota</b>
40.000	16	6.400 (1)
.../...		

.../...		
Alquiler vivienda (4)		
200	7	14 (5)
Seguros médicos (8)		
125.000	16	20.000 (14)
10.250	16	1.640 (16)
6.000.000	16	960.000 (18)
(B) Total IVA deducible		988.054
<b>Diferencia: A – B = .....</b>		<b>611.946</b>

## «QUIROSA»

IVA devengado		
Base	Tipo	Cuota
20.000	7	1.400 (9)
6.000	16	960 (15)
800.000	7	56.000 (18)
(A) Total IVA devengado		59.760
IVA deducible		
Base	Tipo	Cuota
30.000	16	4.800 (1)
Seguros médicos (8)		
135.000	16	21.600 (11)
1.000	16	160 (13)
42.000	16	6.720 (13)
600.000	16	96.000 (18)
(B) Total IVA deducible		129.280
<b>Diferencia: A – B = .....</b>		<b>- 69.520</b>



**Agencia Tributaria**  
 Teléfono: 901 33 55 33  
 www.agenciatributaria.es

**Impuesto sobre el Valor Añadido**  
 Grupo de entidades. Modelo agregado.  
 Autoliquidación mensual

Modelo  
**353**

**Identificación**

Declarante: N.I.F. **A-28000001** Razón o denominación social **MEDISA**

Ejercicio **2008** Periodo **05**

Nº Grupo: **XX** SI  NO

Tipo régimen especial aplicable: Art. 163 sexies.Cinco

**Entidades del grupo que tributan en el régimen especial**

	N.I.F.	Resultado (cuenta 64 mod. 322)	% de participación al final del periodo	Código electrónico modelo 322
Entidad dominante:	A-28000001	- 19.704,40		
Entidades dependientes:	A-28000002	611.946	60	
	A-28000003	- 69.520	80	

**Liquidación**

Resultado total (sumatorio del resultado de entidades) ..... 01 **522.721,6**

Cuotas a compensar de periodos anteriores ..... 02

Resultado ((01) - (02)) ..... 03

A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria):

Resultado de las autoliquidaciones anteriores presentadas por el mismo concepto, ejercicio y periodo ..... 04

**Resultado de la autoliquidación ((03) - (04))** 05 **522.721,6**

**Autoliquidación complementaria**

Autoliquidación complementaria .....  Código electrónico de la autoliquidación anterior

<b>Compensación</b>	Si resulta <b>05</b> negativa consignar el importe a compensar	<b>Ingreso</b>	Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de autoliquidaciones especiales.
	<b>06</b> C		Importe: <b>I</b> <b>522.721,6</b>
<b>Devolución</b>	Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular:	<b>Sin actividad</b>	Código Cuenta Cliente (CCC) _____
	Importe: <b>07</b> D		Entidad Sucursal DC Número de cuenta
	Código Cuenta Cliente (CCC) _____		SIN ACTIVIDAD <input type="checkbox"/>
	Entidad Sucursal DC Número de cuenta		

## COMENTARIOS

(1) Estas cuotas corresponden a las entregas de electricidad efectuadas por «ELECTROSA» a cada una de las tres empresas. Recordemos que «MEDISA», en los primeros 11 meses de 2008 aplica una prorrata general provisional del 90 por 100, siendo la cuota soportada de 3.200 euros y la deducible 2.880 euros.

En las entregas de electricidad se ha de tener en cuenta que la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, que entró en vigor el 20 de noviembre siguiente, modificó determinados artículos de la Ley 37/1992, del IVA, respecto a la localización de las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural y de electricidad, las adquisiciones intracomunitarias de estos bienes (AIB) y las importaciones de los mismos, afectando estas modificaciones a los artículos 9.º 3 [añadiendo la letra h) al concepto de transferencia de bienes], 13.1.ª [añadiendo una letra g) a las AIB no sujetas], 66.3.º (estableciendo una exención en las importaciones), 68.Siete (innovando un criterio para la localización de estas entregas), 70.Uno.5.º B) [modificando la letra k), relativa asimismo a la localización], 84.Uno.4.º (sujeto pasivo), 92.Uno.3.º (cuotas tributarias deducibles), 119.Dos.2.º y 3.º (devoluciones a no establecidos) y 170.Dos.4.º (infracciones).

En primer lugar, digamos que según lo establecido en el artículo 8.º Uno, párrafo segundo, la energía eléctrica tiene la condición de bien corporal a efectos de la consideración de entrega de bienes.

En segundo lugar, y refiriéndonos al caso del supuesto, nos encontramos con electricidad que se ha producido en Francia, la suministrada en el mes de marzo por «ELECTROSA» a las tres empresas, y producida por «ELECTROSA GENERACIÓN» en Burgos, la suministrada en el mes de abril. Por lo que se refiere a esta última, se trata de una entrega interior de electricidad, siendo el lugar de realización de esta entrega el territorio de aplicación del impuesto (TAI), en virtud de lo establecido en el artículo 68.Siete.2.º de la ley, por ser las tres empresas consumidoras finales, ya que no se incluyen en el apartado 1.º porque ninguna de estas tres empresas tiene el carácter de revendedor a que se refiere el apartado 1.º.

En lo que se refiere a la energía entregada por «ELECTROSA» en el mes de marzo (producida en Francia), asimismo es una entrega interior a la que se aplica el mismo apartado 2.º, pues en esta fase de comercialización no incide el país de producción, ni de dónde proceden las adquisiciones que «ELECTROSA» destina a sus entregas.

Comentaremos finalmente, que, aunque no afecta al supuesto planteado, debemos analizar las adquisiciones efectuadas por «ELECTROSA». En primer lugar, digamos que esta empresa es considerada «revendedor de electricidad», en los términos establecidos en el párrafo segundo del artículo 68.Siete.1.º de la Ley 37/1992.

En segundo lugar, y por lo que se refiere a la electricidad procedente de Francia (adquirida a la empresa «EF»), no se realiza una adquisición intracomunitaria, ya que el artículo 13.1.ª g) de la ley no las considera incluidas en este artículo, sino que son entregas de bienes realizadas en el TAI en virtud del artículo 68.Siete.

En efecto, como ya hemos comentado, el apartado 1.º de este artículo 68.Siete establece que: «Las entregas de electricidad se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto: 1.º Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio siempre que dichas entregas tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio». Como «ELECTROSA» se encuentra establecida en Burgos, son entregas realizadas en el TAI, en las que el sujeto pasivo es esta empresa, en virtud de lo establecido en el artículo 84.Uno.2.º a) de la Ley 37/1992.

Si se desea ampliar este comentario, véase F.J. SÁNCHEZ GALLARDO y J.M. de BUNES IBARRA «Últimas novedades legales introducidas en el IVA», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 278, mayo 2006, pág. 3.

(2) Según el apartado 1.º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 están exentas «las prestaciones de servicios... que constituyan el servicio postal universal y estén reservadas al operador al que se encomienda la prestación, de acuerdo con la Ley 24/1998, de 13 de julio, del servicio postal universal y de los servicios postales». Esta redacción se efectuó por la Ley 23/2005, aplicable desde el 1 de enero de 2006.

En el caso que nos ocupa el servicio se presta por CORREOS («SOCIEDAD ESTATAL CORREOS Y TELÉGRAFOS, SA»), que es el operador que tiene encomendados en exclusividad determinados servicios (giros postales, cartas de peso inferior a 50 gr., entre otros), pero no los servicios de envíos de paquetes de 300 gramos. Consiguientemente, no se aplica al envío que llega a «MEDISA» la exención del apartado 1.º del artículo 20.Uno de la ley.

(3) Corresponde a la cuota soportada correspondiente el alquiler de la vivienda en Madrid (P.º de la Castellana, 500, 7.º A), servicio de arrendamiento que presta «ALQUISA» a «MEDISA». Respecto a los servicios de arrendamiento de viviendas cabe la posibilidad de exención en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.23.º, letra b) de la ley.

En primer lugar, nos referiremos al arrendamiento por el que «INMASA» cede la vivienda a «ALQUISA», el cual está exento puesto que dicha letra b) (según la redacción dada por la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2006), se incluye el «posterior arrendamiento por... sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades». Y aunque entre las exclusiones de la citada letra b) figura la exclusión de la letra fº), en la que se contemplan «los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados», continúa diciendo esta letra fº) «con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior». Consiguientemente la cesión de «INMASA» a «ALQUISA» es un servicio exento aunque se destine la vivienda a ser subarrendada.

Por lo que se refiere a la cesión de la vivienda por «ALQUISA» a «MEDISA» no se le aplica la exención puesto que esta última la destina a un directivo de la misma, en cierta forma la cede en una especie de subarrendamiento, según la interpretación de la Dirección General de Tributos en Resoluciones de 9 de marzo de 2000, 14 de mayo de 2001 y 3 de mayo de 2004. Diversos Tribunales se oponen a la doctrina de la Administración matizando el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que se aplica la exención si en el

contrato figura designada la persona que la va a ocupar. Optamos por el criterio adoptado por la Dirección General de Tributos, pero vemos que en la solución no hemos incluido la cuota soportada (240 euros) entre las cuotas deducibles pues estimamos que es de aplicación lo establecido en el artículo 95.Uno y Dos, pues la vivienda «no se afecta directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional», pues es indudable que la utilización de la vivienda por el directivo no es exclusivamente para su actividad al servicio de la empresa. Adviértase que el apartado 5.º del número Dos del artículo 95 matiza que «no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otras:

(...)

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos...». Adviértase que sí se permite la deducción de cuota soportada en adquisiciones de bienes o servicios para alojamiento gratuito pero es exclusivamente para el personal encargado de «vigilancia y seguridad» de locales o instalaciones.

Finalmente en la cesión de la vivienda de «MEDISA» al directivo se plantea la posible existencia de una prestación de servicios a título gratuito, puesto que el directivo no satisface contraprestación dineraria, lo que puede llevar a considerar un autoconsumo de servicios del artículo 12 de la ley. Existe la posible interpretación de considerar que la contraprestación no es dineraria, pues existe una cesión de la vivienda a cambio del trabajo que efectúa para la empresa Mr. Smith, lo cual llevaría a una prestación de servicios del artículo 11 de la ley. Cabe, asimismo, pensar en la posibilidad de incluir la cesión en el apartado 3.º del artículo 12 y considerar que la cesión no es para «fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional», pues si se cede la vivienda es por trabajar en la empresa. En cualquier caso, la cesión de la vivienda al directivo será una operación no sujeta en virtud de lo establecido en el apartado 7.º del artículo 7.º de la ley, pues «MEDISA» no se ha atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial de la cuota soportada que le ha repercutido «ALQUISA».

(4) Las consideraciones efectuadas en el comentario (3) anterior se aplican plenamente a las prestaciones de servicios entre la empresa «ALQUISA» y «MUBLESA» y entre esta y el empleado M. Labat. La novedad estriba en la adquisición de la vivienda por «ALQUISA» que si bien no afecta a la solución del supuesto debe ser comentada. La peculiaridad estriba en el tipo aplicable a esta transmisión en virtud de la redacción dada al artículo 91.Dos.1.6.º por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre. En el segundo párrafo, con anterioridad a la modificación, se hacía una referencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 (Ley 43/1995, de 27 de diciembre). Actualmente la situación es que se aplica el tipo súper reducido del 4 por 100 a «las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el Capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1.º del artículo 54 de la citada ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente». Con todo, la modificación más importante se produce por vía reglamentaria al dar el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, nueva redacción al artículo 26 bis del Reglamento del Impuesto, según el cual el promotor que transmite la vivienda («PROVISA») a las entidades a que se refiere el

Capítulo III del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en este caso «ALQUISA», ha de tener una acreditación del destino ulterior de la misma, estableciendo el artículo 26 bis un mecanismo para que el vendedor tenga constancia de que el adquirente cumple los dos requisitos que habilitan la aplicación del tipo del 4 por 100. Por este motivo se exige a la entidad adquirente que remita una declaración firmada por ella, en la que haga constar, bajo su responsabilidad, tanto que tiene derecho a aplicar el régimen de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como que la renta que perciba, en su caso, por las viviendas arrendadas, tendrá la bonificación prevista en el artículo 54.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Vemos, por tanto, que este régimen se fundamenta en una declaración del adquirente que da seguridad jurídica al vendedor, que es el que es responsable del ingreso de la cuota repercutida. Añade el citado artículo 26 bis que en estos casos es aplicable el artículo 87.Uno de la Ley 37/1992, en lo que se refiere a la responsabilidad solidaria del adquirente que, mediante acción u omisión culpable o dolosa, eluda la correcta repercusión del impuesto, responsabilidad que alcanza a la posible sanción, recordando el artículo 26 bis del Reglamento el artículo 170.Dos.2.º de la Ley del Impuesto en el que se tipifican las infracciones tributarias específicas del IVA.

(5) Corresponde a los servicios de televisión digital del mes de abril prestados por «DIGITAL NEWS». El tipo aplicable a estos servicios es del 7 por 100, desde el 1 de enero de 2006, en virtud de la modificación del artículo 91.Uno.2.16.º, efectuada por la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2006. Debemos precisar que este tipo se aplica exclusivamente a los servicios digitales, no alcanzando a los analógicos. Tampoco se aplica el tipo del 7 por 100 a los servicios de instalación necesarios para la recepción de la señal correspondiente, tales como instalación de antenas y cableado, ni a la entrega de aparatos decodificadores (Consulta vinculante de la DGT de 3 de septiembre de 2007).

Advirtamos, asimismo, que el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del IVA, añade el apartado 14 en el número 4 del artículo 30 del citado reglamento, en el que se incluyen «las operaciones a que se refiere el artículo 91.Uno.2.16.º de la Ley del Impuesto», lo que determina la posibilidad de que los sujetos pasivos que realizan estas operaciones puedan ser incluidos en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos a que se refiere el artículo 116 de la ley y el citado artículo 30 del reglamento.

(6) Corresponde a la compensación establecida por la Ley 4/2006, de 29 de marzo, que modificó el artículo 130 de la Ley 37/1992, con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2006, estableciendo en dicho artículo 130.Cinco.1.º, el porcentaje del 9 por 100 en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas.

Respecto a los efectos de la retroactividad y operaciones a las que afecta, la Dirección General de Tributos (DGT) estableció los criterios en Resolución de 19 de abril de 2006, número V 0749.06.

La deducción es de 810 euros, ya que «MEDISA» se encuentra en una prorrata provisional del 90 por 100 y el artículo 134 de la ley establece que «los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones a que se refiere el artículo 130 de esta ley podrán deducir su importe de las cuotas

devengadas por las operaciones que realicen aplicando lo dispuesto en el Título VIII de esta ley, respecto de las cuotas soportadas deducibles».

El Título VIII es el correspondiente a «Deducciones y devoluciones», por lo que se aplica el mismo porcentaje que a las cuotas del impuesto.

(7) Desde el 1 de enero de 2006, en virtud de la Ley 3/2006, de 29 de marzo, la percepción de subvenciones dirigidas a financiar actividades empresariales o profesionales no limita el derecho a deducir que tienen los empresarios o profesionales que las perciben. Esta modificación, que afectó fundamentalmente al artículo 102 de la Ley 37/1992, se produjo como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el Asunto C-204/03, recurso directo planteado por la Comisión Europea contra España por el tratamiento que recibían en la normativa española las subvenciones que no forman parte de la base imponible, según lo establecido en el artículo 78 de la ley. La modificación además de afectar al citado artículo 102 afectó a los siguientes artículos de la Ley 37/1992:

- 20.Dos. La referencia a las subvenciones que figuraba en la anterior redacción se suprime, ya que no tiene justificación después de la modificación del artículo 102.
- 104.Dos.2.º. Este artículo que establece el cálculo de la prorrata elimina la referencia a las subvenciones.
- 106. Por lo que se refiere a la prorrata especial desaparecen las referencias a las subvenciones.
- 112. Relativo este artículo a la regularización de las deducciones anteriores al inicio de la actividad, se elimina en él la referencia a las subvenciones.
- 123.Uno A). Se refiere al contenido del Régimen Simplificado. Se suprime la letra e) que hacía una específica referencia a las subvenciones estableciendo que no limitaban el derecho a deducir las cuotas soportadas.

Consiguientemente con lo anterior, «MEDISA» no incluirá en el cálculo de la prorrata definitiva correspondiente a 2008, que ha de efectuarse en la declaración-liquidación del mes de diciembre de 2008, según establece el artículo 105.Cuatro de la ley, la subvención percibida en el mes de mayo. Véase A. BLÁZQUEZ. LIDOY «La modificación en la LIVA en materia de subvenciones y prorrata por la Ley 3/2006 y la inconclusa reforma de las subvenciones vinculadas al precio». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 278, mayo 2006, pág. 35.

(8) En el artículo 20.Uno.16.º de la Ley 37/1992 se establece la exención de las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización. La redacción actual de este apartado se efectúa por la Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados, aplicada desde el 19 de julio de 2006. Según esta ley se declaran exentos los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes para la celebración de los contratos de seguro (comprendidas las modalidades de previsión), reaseguro y capitalización con independencia de la condición de empresario o profesional que tenga el mediador.

La Dirección General de Tributos en Resolución V 1609-06, de 27 de julio de 2006, establece criterios tras la modificación, destacando especialmente la objetivación de la exención con independencia

de quien preste los servicios. Los servicios prestados a los empleados de «MEDISA», «MUBLESA» y «QUIROSA» están exentos puesto que se efectúan como consecuencia de unos contratos de seguro médico-sanitarios previamente concertados entre «OFSEGURSA» y las otras tres sociedades.

Por lo que se refiere a los servicios de mediación, que no afectan a las tres sociedades, digamos que están asimismo exentos puesto que son de mediación, sin entrar en la naturaleza de este mediador, sea empresario o profesional.

(9) Corresponde a la entrega que efectúa «QUIROSA» al «HOSPITAL CENTRAL, SA», siendo el tipo aplicable el 7 por 100 en virtud del artículo 91.Uno.1.6.º de la Ley 37/1992. Únicamente se incluye el aparato quirúrgico.

Por lo que se refiere a la pantalla no puede incluirse en el artículo 12.3.º de la ley que contempla los autoconsumos de servicios, ya que en la redacción dada a este apartado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, se establece que «serán autoconsumos de servicios:

(...)

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a la actividad empresarial o profesional».

Estimamos que la cesión de la pantalla es para fines de la actividad empresarial, aunque puede existir gran indeterminación en la consideración de cuándo se trata de «fines ajenos a la actividad empresarial o profesional». La Resolución de la DGT 5/2004, de 23 de diciembre, señala algunos ejemplos (cesión de arcones frigoríficos para la exposición de productos o de grifos para la cerveza de barril), pero el número de situaciones en las que se ha de determinar si los fines de la prestación del servicio son o no ajenos a la actividad empresarial o profesional es numeroso, especialmente porque la empresa, por definición, trata siempre de obtener el máximo beneficio, lo cual se contrapone a la gratuidad.

(10) Se trata de una primera entrega de un edificio de oficinas, pues la entrega la efectúa «MUBLESA», que es el promotor y se realiza una vez terminado, no siendo aplicable la exención del artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992.

La peculiaridad de esta entrega se encuentra en la determinación de la base por aplicación del número Cinco del artículo 79 de la ley, modificado por la Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. La regulación de la base imponible para las operaciones entre empresas vinculadas ya existía con anterioridad a la Ley 36/2006, debiendo efectuarse una corrección de la base imponible pactada por las partes cuando esta era notoriamente inferior a la normal del mercado, requisito que en la modificación del número Cinco del artículo 79 ha desaparecido.

Establece el citado número Cinco que «cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado... Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos impuestos que sean de aplicación.»

En el caso de las sociedades «MEDISA» y «MUBLESA» le es aplicable la vinculación del artículo 79.Cinco en virtud de la letra a) transcrita, puesto que según se dice en el enunciado del supuesto «MEDISA» posee un 60 por 100 de participación en el capital social de «MUBLESA», y según la letra h) del artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, «se consideran personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

(...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado».

Por tanto entre «MEDISA» y «MUBLESA» existe vinculación y se aplicará el artículo 79.Cinco si se dan otras circunstancias especificadas en el mismo. Entre ellas, letra a), se establece que se aplicará el valor normal de mercado cuando «el destinatario no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia».

Entendemos que la operación de compra-venta del edificio se incluye en el requisito a) transcrito puesto que, como se ha indicado en el enunciado, «MEDISA» se encuentra en una prorrata del 90 por 100, no teniendo por tanto derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma. Si bien la ley establece que «esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos», estimamos que debiera decir «cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias», entre las que se encuentra la de la letra a) que aplicamos en este supuesto.

Se refiere asimismo esta letra a «condiciones de libre competencia», concepto económico excesivamente amplio, ya que en otras condiciones o situaciones serían condiciones de monopolio u oligopolio de oferta o demanda, conceptos reales en la práctica pero difíciles de precisar. Advértase que en las letras b) y c) siguientes la comparación de la contraprestación pactada se realiza con el valor normal de mercado.

La Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal, con esta modificación del artículo 79.Cinco, trata de evitar que los sujetos pasivos que soportan cuotas y no se pueden deducir íntegramente las cuotas soportadas, no minusvaloren los bienes objeto de transacción con la finalidad de que las cuotas sean menores y la parte no deducible sea menor puesto que es un coste para el adquirente.

El citado artículo 79.Cinco trata de delimitar lo que ha de entenderse por valor normal de mercado con algunos conceptos como «bienes o servicios en cuestión, mismo momento, misma fase de comercialización», que estimamos que en el supuesto son comparables con los 3.500 euros/m<sup>2</sup>, por lo que no es necesario recurrir a la delimitación de valor de mercado que se efectúa en las siguientes letras a) y b), que toma el precio de adquisición, o, en este caso, por haberse efectuado la promoción por «MUBLESA», sería el precio de coste, que son 3.000.000 euros. Como se tiene determinado el valor normal de mercado, 3.500.000 euros, es este el que tomamos en la solución, aplicándole la prorrata provisional del 90 por 100 que, como es sabido, está sujeta por una parte a la prorrata definitiva del año 2008 a efectuar en el mes de diciembre, y por otra a la regularización de bienes de inversión (art. 107).

(11) Se refiere a la entrega efectuada por «PATRASA» a «QUIROSA» de 500 pantallas de plasma, operación respecto a la cual puede incidir el número 5 del artículo 87 de la Ley 37/1992, añadido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, según el cual «serán responsables subsidiarios de las cuotas correspondientes a las operaciones gravadas... aquellos destinatarios... que debieran razonablemente presumir que el impuesto no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso», considerándose que debe razonablemente presumirse que no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso cuando se haya satisfecho un precio «notoriamente anómalo» entendiéndose por tal: «b) el que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado la entrega».

Si bien nos movemos en un campo en el que existen conceptos jurídicos indeterminados, tales como «razonablemente», «notoriamente anómalo» y «sensiblemente inferior», podemos decir que, en el supuesto que nos ocupa, «QUIROSA» adquiere a un precio sensiblemente inferior (135.000 euros) al de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado la entrega (150.000 euros).

«QUIROSA», que se supone conoce el sector al que dedica su actividad y debe conocer los precios de este tipo de bienes, puede razonablemente presumir que la cuota del impuesto repercutido por «PATRASA» no va a ser ingresada por esta, estando su beneficio en la diferencia entre la cuota repercutida (21.000 euros) y la diferencia de precios (15.000 euros).

En los números 3 y 4 de dicho apartado Cinco se establece el procedimiento que ha de seguir la Administración tributaria para establecer dicha responsabilidad subsidiaria. Véase J.M. BUNES IBARRA y J.M. SÁNCHEZ GALLARDO «Novedades en el IVA para 2007». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 289, abril 2007, pág. 23; M. ÁLVAREZ SUSO «Las tramas organizadas de fraude en el IVA. Novedades y perspectivas» núm. 290, mayo 2007, pág. 39, y P. ÁLVAREZ BARBEITO «Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA» núms. 293-294, agosto-septiembre 2007.

(12) La entrega de muebles que efectúa «MUBLESA» es una entrega exenta en virtud de lo establecido en el artículo 21.1.º de la Ley 37/1992, cumpliéndose los requisitos establecidos en el artículo 9.º 1.1.º del Reglamento del Impuesto.

El transporte Madrid-Cádiz está asimismo exento en virtud de lo establecido en el artículo 21.5.º de la ley y 9.º 1.5.º del reglamento, por tratarse de servicios directamente relacionados con las exportaciones en el sentido que establece el párrafo segundo del citado artículo 21.5.º.

Respecto al transporte marítimo Cádiz-Las Palmas, debemos tener en cuenta en primer lugar la localización del mismo según el artículo 70.Uno.2.º de la ley, según el cual se consideran prestados en el TAI «los transportes, distintos a los referidos en el artículo 72 de esta ley (transportes intracomunitarios), por la parte del trayecto que transcurra en el mismo, tal y como se define en el artículo 3.º de esta ley». Según esto únicamente estará sujeto el trayecto correspondiente al mar territorial hasta el límite de las 12 millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1997, de 4 de enero. Ahora bien, respecto a este trayecto sujeto, se puede asimismo aplicar la exención del artículo 21.5.º ya comentado. Estimamos que, por el contrario, no se puede aplicar la exención del número Uno del artículo 22, aunque a partir del 1 de enero de 2008 existe en este artículo una exención para el fletamento, sea este total o parcial. En efecto, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2008, Ley 51/2007, de 26 de diciembre, modifica la exención del fletamento. Con anterioridad a esta reciente modificación, la exención solo alcanzaba al fletamento total, por el cual el fletante cede al fletador la utilización de todo el buque para el transporte de mercancías, no estando exento el fletamento del buque a varios fletadores, porque en este caso lo que en realidad se conciertan son varios fletamientos parciales, aunque la suma de todos ellos represente la total capacidad del buque. De acuerdo con lo anterior, y en 2008 se puede aplicar la exención desde un punto objetivo tanto al fletamento total como parcial, pero estimamos que desde un punto de vista subjetivo para que se aplique la exención, el fletador, esto es, el destinatario del servicio, ha de ser una Compañía naviera. (La mayúscula de Compañía aparece en alguna edición de Leyes Tributarias del Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda). En todo caso el párrafo cuarto del número Uno del citado artículo 22 establece que «la exención descrita en el presente apartado queda condicionada a que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios indicados sea la propia Compañía que realiza las actividades mencionadas y utilice los buques en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice los buques en sus fines de defensa», y en el concepto de Compañía no podemos incluir a una empresa dedicada a la fabricación de muebles que ocasionalmente actúa de fletador.

En este sentido se manifiestan ABELLÁ y J. DEL POZO (*Manual del IVA*. 2.ª edición, pág. 380).

(13) La cuota de 160 euros corresponde a los servicios prestados en la tramitación de la importación por el Agente de Aduanas, «MARTINSA», los cuales según reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos no se incluyen en la base imponible correspondiente a los productos importados. Por lo que se refiere a la cuota de la importación de los productos viene determinada por el artículo 83 de la Ley del Impuesto:

Valor en aduana .....	40.000
Derechos arancelarios (5%) .....	2.000
Base imponible .....	42.000
Tipo (16%)	
Cuota .....	6.720

Como se ha indicado en el enunciado, esta cantidad, junto con los derechos arancelarios se paga el 20 de junio de 2008, pudiendo deducirse en la declaración correspondiente a mayo. En efecto la Ley

51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2008, que entró en vigor el 1 de enero de 2008, suprimió el número Dos del artículo 98, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, lo que significaba que antes del 1 de enero de 2008 «en las importaciones de bienes el derecho a la deducción nacía en el momento en que el sujeto pasivo efectuaba el pago de las cuotas deducibles».

Por su parte, el artículo 99 («Ejercicio del derecho a la deducción»), en el párrafo cuarto del número Cuatro, continúa en la redacción actual haciendo referencia al 98.Dos ya derogado, y el artículo 97 («Requisitos formales de la deducción»), en el apartado 3.º del número Uno mantiene que solo se podrá ejercitar el derecho a la deducción cuando se esté en posesión del «documento acreditativo del pago del impuesto a la importación». Se consideraba que este documento era la denominada carta de pago, Modelo 031, aprobado por Orden EHA/3578/2003, de 11 de diciembre (BOE de 23 de diciembre de 2003).

Según esto para poderse deducir respecto a una importación tramitada, despachada con DUA el 10 de noviembre de 2007, y pagada el 12 de diciembre de 2007, la deducción solo podría efectuarse en la deducción de diciembre de 2007 y siguientes.

Ante las dudas surgidas a diversos importadores, la Dirección General de Tributos establece en Resolución V 0551-08, de 13 de marzo de 2008, que «desde el 1 de enero de 2008, el documento justificativo del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la realización de importaciones será el DUA que haya sido admitido a despacho por la Administración aduanera».

Consiguientemente, si la admisión del DUA de «QUIROSA» se efectuó el 16 de mayo de 2008 la cuota del IVA correspondiente a la importación, puede deducirse en mayo.

(14) En el IVA deducible de «MUBLESA» tenemos una cuota de 20.000 euros que corresponde al pago efectuado a «REHASA» el 20 de abril de 2008, último pago de las obras efectuadas por esta. Los pagos anteriores no se incluyen en mayo por haberse producido los devengos, según certificaciones de obra correspondientes en las fechas de pago, según el artículo 75 de la ley (véanse Consultas de la DGT de 7 de julio de 2000 y 18 de febrero de 2004).

Por lo que se refiere a la rehabilitación efectuada por «MUBLESA», se ha de tener en cuenta la modificación efectuada en el apartado 22.º del artículo 20.Uno de la ley por el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica (BOE de 22 de abril de 2008). La modificación fundamental que efectúa este Real Decreto-Ley, en lo que se refiere al IVA, es la exclusión del suelo del valor de los edificios para computar si una obra supera o no el 25 por 100 de su valor. De esta forma podrán entrar más entregas en el concepto de primera entrega posterior a la rehabilitación, no aplicándose la exención, tributando por IVA, cuya cuota puede ser deducida y no estando la operación sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Transmisiones Patrimoniales Onerosas), que sería un mayor coste para el adquirente.

En el supuesto que venimos efectuando el valor de adquisición son 4.000.000 de euros, de los cuales, según la valoración de suelo y construcción referenciado al valor catastral, corresponde un 40 por 100 al valor del suelo y un 60 por 100 a la construcción. Por tanto, corresponderán 1.600.000 euros al suelo y 2.400.000 euros a la construcción. El coste de la rehabilitación son 750.000 euros

que, en la consideración de primera entrega anterior a la modificación, no alcanza al 25 por 100 sobre el precio de adquisición.

Ahora bien, como la entrega se efectúa el 20 de mayo de 2008 se aplica la modificación introducida por el Real Decreto-Ley que, según la disposición final tercera, entró en vigor el día de su publicación en el BOE. Pero, además, según el número Uno de la disposición transitoria única del citado Real Decreto-Ley: «1.º El concepto de rehabilitación, tal y como queda delimitado por el párrafo cuarto del artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, será aplicable a las entregas de edificaciones o partes de las mismas que pasen a tener la condición de primeras entregas y se produzcan, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.Uno.1.º de la misma ley, a partir de la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-Ley. A estos efectos, será irrelevante el hecho de haber recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha».

De acuerdo con este apartado, y según el artículo 75.Uno.1.º, que aparece citado en dicho apartado, el devengo, que es la puesta a disposición, se produce el 20 de mayo de 2008, con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley. Por tanto, aunque se hayan efectuado pagos a «REHASA» con anterioridad a la fecha de entrada en vigor (1 de marzo, 1 de agosto y 1 de diciembre de 2007), se aplica la nueva normativa.

Excluido el valor del suelo, el valor de la construcción son 2.400.000 euros en la adquisición, siendo el coste global de las operaciones de rehabilitación superior al 25 por 100:  $750.000 > 600.000$ .

Por otra parte, establece el apartado 3.º del número Uno de la disposición transitoria única antes citada que: «3.º Los empresarios o profesionales que realicen las entregas a que se refiere el ordinal 1.º podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por los bienes y servicios utilizados directamente en su rehabilitación. A tales efectos, el derecho a la deducción de dichas cuotas nacerá el día de entrada en vigor de este Real Decreto-Ley. En caso de que las citadas cuotas se hubieran deducido con anterioridad, aunque sea parcialmente, los empresarios o profesionales deberán regularizar las deducciones practicadas en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de 2008». Esta regularización vendría motivada fundamentalmente por variación de la prorrata como consecuencia de no aplicarse la exención en la entrega de este tipo de edificios al pasar a considerarse primeras entregas las de los edificios rehabilitados.

Finalmente, digamos que el apartado 2.º de la disposición transitoria única citada establece que el tipo impositivo que se aplica a las obras de rehabilitación, que es el 7 por 100, ve ampliado su espectro al incrementarse el número de obras que recibe esta calificación. Entendemos que el artículo 91.Uno.3.1.º que figura en el citado apartado 2.º de la disposición se aplica exclusivamente a las ejecuciones de obra relativas a «viviendas», aunque la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley parece referirse a todas las ejecuciones de obras. Véase ABELLÁ. *Manual del IVA*, 3.ª edición, 2006, La Ley, pág. 1.170. Por tanto, el tipo repercutido por «REHASA» a «MUBLESA» consideramos que es el 16 por 100 por tratarse de un edificio de oficinas.

(15) Corresponde a la venta del vehículo que efectúa «QUIROSA» a «AUTOMOTOR, SA», en la que se ha fijado una base de 6.000 euros, que corresponde al 50 por 100 del precio de entrega, esto viene

determinado porque «QUIROSA» cuando adquirió el vehículo en 2004 únicamente se dedujo un 50 por 100 de la cuota soportada. Esta solución viene apoyada en la contestación de la Dirección General de Tributos de 20 de diciembre de 2007 número V 2729-07, en la que se planteó a la citada Dirección cuál debía ser al base imponible de la venta de un automóvil que había estado afecto al patrimonio empresarial del transmitente en un 50 por 100. La citada contestación establece que: «la afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del 50 por 100, 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 50 por 100, debe computarse, asimismo, en el 50 por 100 de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro 50 por 100 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.º Dos b) de la Ley 37/1992».

Cuestión colateral con la planteada es la relativa a si la deducción efectuada por «QUIROSA» del 50 por 100 es correcta o no de acuerdo con la afectación al desarrollo de la actividad, aspecto que comentamos en el apartado (16) siguiente.

(16) Para los vehículos automóviles de turismo no excluidos por el párrafo tercero de la regla 2.ª del artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, la deducción de las cuotas soportadas, en las adquisiciones de bienes y servicios relativos a estos vehículos, es, en principio, del 50 por 100. Decimos «en principio» porque la citada regla 2.ª establece una presunción del 50 por 100 de afectación a la actividad empresarial o profesional y, por tanto, la deducción es en la misma proporción. Se trata de una presunción *iuris tantum*, según se deduce de la regla 4.ª. Por tanto, para poderse deducir el 50 por 100, el sujeto pasivo debe estar en condiciones de probar que existe una afectación del vehículo a la actividad empresarial o profesional, pero sin necesidad de probar ningún grado de afectación concreto. Ahora bien, el porcentaje del 50 por 100 puede ser modificado en más o en menos.

Si el sujeto pasivo pretende deducir más del 50 por 100 deberá probar que la afectación real es superior «por cualquier medio de prueba admitido en derecho» (art. 95.Tres.Regla 4.ª) y sin que sea medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional. Teniendo en cuenta esta última limitación es muy difícil en muchos casos encontrar medios de prueba por parte de empresas y profesionales que acrediten una afectación superior al 50 por 100. En esta línea se sitúa el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en Sentencia 248/2007, de 25 de mayo de 2007, según la cual no procede aceptar la deducción más allá del 50 por 100, puesto que la recurrente no ha aportado prueba suficiente, al menos indicaria, que permita dar por probada su afectación exclusiva a la actividad empresarial, sin que su contabilización dentro de la sociedad, el hecho de que el suministro de combustible sea realizado en ocasiones dentro de la misma, los listados de dietas o el que sea el titular de los seguros y pague los mismos, demuestren que los kilómetros de los vehículos se corresponden a desplazamientos efectivos por razones de la prestación del servicio. En el Fundamento Jurídico Cuarto manifiesta, entre otros aspectos, la sentencia que «una cosa es que la mercantil para desarrollar su actividad y por tal circunstancia la ley le presume una afectación al 50 por 100 y otra, que el vehículo esté afectado al 100 por 100 de dicha actividad, pues para considerarlo así, es preciso probarlo... es preciso que se

aporte una prueba suficiente, al menos indiciaria, que permita dar por probado un panorama en el que la afectación exclusiva aparezca como lo más normal dados los indicios aportados y la utilización privada de una mera hipótesis carente de base suficiente».

Existen, sin embargo, medios de prueba que estimamos pueden admitirse para modificar la presunción del 50 por 100, incluso pudiendo llegar al 100 por 100, cuando dichos medios son aportados por terceros ajenos a la empresa o profesional.

Pensemos en una empresa que en su activo tiene 20 vehículos que son utilizados por el personal de alta dirección para las actividades empresariales exclusivamente. Dichos vehículos únicamente son utilizados de lunes a viernes en horario laboral, permaneciendo aparcados en las instalaciones de la empresa al finalizar la jornada laboral, los fines de semana y vacaciones. Una empresa de seguridad, sin vinculación con la anterior, le presta dichos servicios de seguridad, dejando constancia documental del aparcamiento de los vehículos en los días y horas citados. En este caso estimamos que pueden admitirse como medio de prueba los documentos emitidos por un tercero (empresa de seguridad) considerándose la utilización exclusivamente empresarial y alcanzando la deducción del 100 por 100.

En el supuesto de arrendamiento de vehículos automóviles que se utilizan por la empresa para atender necesidades de una tercera empresa, estimamos que puede darse un elemento de prueba de la exclusiva utilización empresarial y, por tanto, de la deducción total.

Supongamos una empresa dedicada a fabricación y reparación de máquinas que efectúa las reparaciones cuando son solicitadas por una tercera empresa. La empresa que repara, para efectuar dichos servicios, alquila el vehículo que se utiliza para ir a efectuar la reparación, repercutiendo el arrendador la cuota correspondiente al alquiler. El destinatario del servicio de reparación acepta, entre uno más de los conceptos del coste de la reparación, el alquiler del vehículo. En estos casos, en que un tercero aporta un elemento de prueba, la utilización superior al 50 por 100 parece suficientemente acreditada.

En el caso de la empresa «MUBLESA», esta se deduce una cuota de 1.640 euros, puesto que el vehículo que utiliza el director general es destinado tanto a actividades empresariales como a uso privado. La cuota señalada como deducible de 1.640 euros viene determinada por la relación del tiempo destinado el vehículo a la empresa, 1.800 horas en el año 2008, y el número total de horas del año 2008, lo que determina un porcentaje del 20,5 que es el aplicado a la cuota soportada en la adquisición del vehículo (8.000 euros). El porcentaje 79,5 de horas del año es el tiempo que el director general tiene el vehículo a su disposición, estimándose esta disponibilidad como afectación privada.

(17) Las entregas de los diferentes bienes y productos efectuadas por «MEDISA» determinan el siguiente IVA devengado:

- Medicamentos para uso humano:

15.000.000 – 4% (art. 91.Dos.1.3.º) – 600.000

- Sangre y plasma sanguíneo: entrega exenta en virtud de lo establecido en el artículo 20.Uno.4.º de la Ley 37/1992.

Tratando de exención limitada incidirá en la aplicación de la prorrata. En el enunciado ya se ha señalado que en 2008 aplica una prorrata provisional del 90 por 100. La prorrata definitiva de 2008 se determinará en el último período impositivo de dicho año y llevará, en su caso, a la regularización correspondiente.

- Vacunas: 1.500.000 – 4% – 60.000

El artículo 78.Dos.3.º de la Ley del Impuesto establece que se incluyen en el concepto de contraprestación para determinar la base imponible: «Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.

Se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación».

Como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 6 de octubre de 2005 y del Informe de la Comisión de las Comunidades Europeas de 27 de abril de 2007, la Dirección General de Tributos ha emitido la Contestación de 14 de noviembre de 2007, número V 2437-07, en la que incorpora los criterios manifestados por la Comisión y que son los siguientes para que estas subvenciones formen parte de la base:

1. El número de intervinientes en las operaciones necesariamente ha de ser tres: el empresario que realiza las operaciones subvencionadas («MEDISA»); los clientes o destinatarios de las operaciones (adquirentes de las vacunas); y el ente que concede la subvención (Consejería de Salud de la Comunidad «X»).
2. La subvención ha de incidir en el precio de las entregas. En el supuesto la subvención incide ya que si no existiese «MEDISA» no vendería las vacunas por un precio inferior a su coste.
3. Proporcionalidad de la subvención a la cantidad de bienes entregados o servicios prestados (10 euros/unidad). Este requisito a juicio de la Dirección General de Tributos 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 nueva relación directa y exacta entre subvención y bienes y servicios.
4. El modo o forma de cálculo de la subvención ha de determinarse con carácter previo (20 de junio de 2007, fecha de la Resolución), al momento en que se realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios (mayo de 2008), 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 se va a percibir.
5. La forma que se dé a la subvención no es requisito necesario para que se aplique el citado apartado 3.º del artículo 78.Dos siempre que se den los requisitos anteriores.

Consiguientemente, y dándose todos los requisitos la base de la operación son 1.500.000 euros.

Por lo que se refiere al tipo, las vacunas tienen la consideración de medicamento de uso humano puesto que están destinadas a la prevención de enfermedades en seres humanos, incluyéndose, por tanto, en el artículo 91.Dos.1.3.º.

(18) Las adquisiciones efectuadas por «QUIROSA» por importe de 600.000 euros tributan al tipo del 16 por 100, lo que determina una cuota de 96.000 euros. Las entregas, por importe de 800.000 euros, tributan al 7 por 100, resultando una cuota de 56.000 euros. Esta diferencia de tipos determinará que generalmente el saldo periódico sea negativo para la empresa como veremos al tratar del Régimen Especial del Grupo de Entidades.

Algo semejante sucede con «MEDISA», que tributan sus entregas al tipo del 4 por 100 y muchos de sus *inputs*, como es el caso de productos químicos que no son productos intermedios susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos, que tributan en las entregas (adquisiciones para «MEDISA») al tipo del 16 por 100.

En el supuesto de «MUBLESA», generalmente resultará cuota a ingresar al tributar tanto los *inputs* como los *outputs* al tipo general del 16 por 100, correspondiendo el ingreso al valor añadido. En este período, anormalmente se producen las entregas de inmuebles por «MUBLESA» por un importe total de 10.000.000 euros.

### **Autoliquidación del Grupo de Entidades (mod. 353)**

El régimen especial del grupo de entidades se establece en el artículo tercero.Cinco de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, añadiéndose un nuevo Capítulo IX al Título IX de la ley (arts. 163 quinquies a 163 nonies), en base al artículo 11 de la Directiva 112/2006.

El régimen, que se aplica desde el 1 de enero de 2008, tiene dos modalidades: una de sistema de compensación de saldos (nivel básico), cuya finalidad es evitar costes financieros, y, una segunda, sistema de operaciones intragrupos (nivel avanzado), más compleja, que trata de evitar costes fiscales para las entidades de un determinado grupo cuando alguna de ellas realiza operaciones exentas sin derecho a deducir.

El desarrollo reglamentario se ha efectuado por el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), en el que se establece un nuevo Capítulo (VII) en el Título VIII, con los artículos 61 bis a 61 sexies del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Estos nuevos artículos establecen las obligaciones de información, declaraciones-liquidaciones, requisitos formales para aplicarlo, requisitos de información en el sistema de operaciones intragrupos y procedimiento de control.

Como se ha indicado en el enunciado en el mes de diciembre de 2007, se presentó la comunicación (mod. 039) establecida por la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre (BOE de 29 de noviembre de 2007), por «MEDISA» que es la sociedad dominante (en el mod. 039 figuran las instrucciones para cumplimentar la Declaración Censal).

El sistema de compensación de saldos (nivel básico) que aplican «MEDISA», «MUBLESA» y «QUIROSA» es voluntario, siempre que reúnan determinados requisitos establecidos en los artículos 163 quinquies y 163 sexies fundamentalmente. El primero de ellos es que las empresas constituyan un «grupo de entidades» formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, aunque no están obligadas todas las empresas del grupo a aplicar el sistema. En este caso las tres entidades deciden aplicar el sistema.

Según el artículo 163 quinquies.Dos, la empresa «MEDISA» es entidad dominante porque cumple los requisitos establecidos en dicho número Dos, como es tener una participación superior al 50 por 100 en las otras entidades.

Las entidades dependientes, «MUBLESA» y «QUIROSA», reúnen los requisitos establecidos en el número Tres del mismo artículo, pues no son dependientes a estos efectos de otra que no sea «MEDISA» (puesto que esta posee el 60% de «MUBLESA» y el 80% de «QUIROSA»), luego ninguna otra puede tener más del 50% de cada una de ellas).

Por otra parte el régimen se aplica porque lo han acordado individualmente los Consejos de Administración de las tres sociedades y los acuerdos se refieren únicamente al sistema de compensación de saldos, pues no se dice en el enunciado que se haya ejecutado la opción a que se refiere el artículo 163 sexies.Cinco, párrafo primero.

Según la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, antes citada, se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual y 353 de autoliquidación mensual modelo agregado.

El artículo 163 nonies de la Ley del Impuesto regula las obligaciones específicas que se deben cumplir en el Régimen Especial del Grupo de Entidades, concretamente, el apartado Tres del referido artículo dispone que, tanto la entidad dominante como las entidades dependientes, deben cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de la Ley del Impuesto, es decir, están obligadas a presentar las autoliquidaciones individuales correspondientes. Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el apartado Cuatro del artículo 163 nonies, la entidad dominante debe presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución.

En consecuencia, la creación del Régimen Especial del Grupo de Entidades origina una nueva obligación de auto-liquidación agregada que incumbe a la entidad dominante y, por otra parte, en cuanto a la autoliquidación individual, que deben presentar todas y cada una de las entidades integrantes del grupo, se modifica el contenido de la misma en relación con los modelos de autoliquidación hasta ahora vigentes, ya que no llevará asociado ingreso ni solicitud de compensación o devolución. Estas últimas autoliquidaciones individuales son las que se presentan en el modelo 322 y que presentarán en el supuesto que nos ocupa los siguientes saldos:

«MEDISA»: .....	– 19.704,40 euros
«MUBLESA»: .....	611.946 euros
«QUIROSA»: .....	– 69.520 euros

Con este sistema se obtienen unas ventajas financieras de doble índole.

Por una parte, el grupo ingresará una cantidad menor al restarse de la cantidad a ingresar, diferencia positiva, que, en principio, corresponde a «MUBLESA», las diferencias negativas de las otras dos. Por otra, las sociedades «MEDISA» y «QUIROSA», que normalmente tendrán saldos negativos, especialmente «QUIROSA», obtienen en el mismo mes la recuperación de ese saldo mediante la declaración-liquidación agregada. Por lo que se refiere a «QUIROSA» las entregas interiores de sus productos tributan al 7 por 100 y estas operaciones si no realizan por ejemplo exportaciones o entregas intracomunitarias exentas, no le dan el derecho a estar en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos. Al recibir las materias primas que emplean en la fabricación de sus productos, los proveedores le repercuten al tipo general del 16 por 100 y, consiguientemente, si su valor añadido no es superior al 120-130 por 100, todos los meses les resultará una diferencia negativa. Téngase en cuenta que la mayoría de los costes fijos de estas empresas, o variables pero regulares (teléfono, electricidad, asesoramiento, etc.), tributan al tipo general. Pensemos, por ejemplo, que «QUIROSA» adquiere mensualmente materias primas por importe de 400.000 euros todos los meses repercutiéndole una cuota de 64.000 euros. La venta de sus productos se efectúa por 600.000 euros, resultando una cuota devengada de 42.000 euros. Resultará una diferencia negativa de 22.000 euros. Suponiendo las mismas cantidades a lo largo de 2008, y no se acogiese a este Régimen Especial habría generado en diciembre de 2008 un saldo negativo de 264.000 euros, y dicho saldo no sería objeto de devolución hasta que hubiesen transcurrido algunos meses de 2009, con lo que los efectos financieros le serían perjudiciales. Algo análogo puede decirse de «MEDISA» por tributar algunos de sus *inputs* al 16 por 100 y sus entregas al 4 por 100.

Por otra parte, si hubiese alguna empresa que tuviese vinculación con las tres anteriores según lo establecido en el artículo 163 quinquies.Dos, ya comentado y, por ejemplo, estuviese en el Registro de Exportadores y Otros Operadores Económicos, puede optar por seguir en el citado Registro sin estar incluido en el Régimen Especial del Grupo de Entidades. Ahora bien, si opta por este Régimen, no puede estar en el Registro de Exportadores.