

NOVEDADES EN EL IVA PARA 2007

JÓSE MANUEL DE BUNES IBARRA
FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO
Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo los autores analizan las principales novedades 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 2006 (Leyes 3/2006, 4/2006, 6/2006, 26/2006 y 36/2006 y Orden EHA/3958/2006), estructurándolo en dos partes: en la primera, se comentan las modificaciones normativas que tienen como punto común el hecho de que todas ellas tienen su origen en el Derecho comunitario, que ha obligado a la modificación de diversos preceptos de la Ley 37/1992, analizándose en la segunda parte aquellas modificaciones que tienen como nota común que no se trata de la adaptación de la Ley 37/1992 al Derecho comunitario, sino que consiste en cambios en la normativa del tributo que, supondremos que con cobertura en la norma comunitaria, responden exclusivamente a la *voluntas legislatoris* interna (no son cambios que resultarían obligatorios desde la perspectiva del acervo comunitario).

Palabras clave: IVA, grupos de entidades, responsabilidad subsidiaria del adquirente y exención Santa Sede.

Sumario

- I. Introducción.

- II. Modificaciones con origen en el Derecho comunitario.
 1. La adecuación de la prorrata a la jurisprudencia comunitaria en materia de subvenciones. La Ley 3/2006.
 2. La Ley 26/2006. La mediación en seguros privados.
 3. La tributación de los autoconsumos de servicios.
 4. La base imponible de las operaciones entre entidades vinculadas.
 5. La Orden EHA/3958/2006, la exención de la Santa Sede.
 6. La derogación de la Sexta Directiva.

- III. Otras modificaciones.
 1. La subida de la compensación agraria. La Ley 4/2006.
 2. La Ley 6/2006, los vehículos para minusválidos.
 3. La responsabilidad subsidiaria del adquirente.
 4. El nuevo régimen especial de los grupos de entidades.
 - 4.1. Introducción.
 - 4.2. Carácter del régimen y determinación del grupo de entidades.
 - 4.3. Contenido del régimen especial.
 - 4.4. Gestión del régimen especial: obligaciones y comprobación.
 - 4.5. Regulación en el IVA de las operaciones financieras.

I. INTRODUCCIÓN

A lo largo del año 2006 ha habido diversas modificaciones en la normativa legal o asimilada reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA en adelante. Estas modificaciones, excepto la última que se ha apuntado, han incidido en la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto, de la Ley 37/1992 en lo sucesivo. En las páginas siguientes se comentan los diferentes cambios acaecidos en el impuesto.

II. MODIFICACIONES CON ORIGEN EN EL DERECHO COMUNITARIO

La primera tanda de modificaciones normativas que se comentará tiene como punto común el hecho de que todas ellas tienen su origen en el Derecho comunitario, que ha obligado a la modificación de diversos preceptos de la Ley 37/1992, fuera por la existencia de cambios en aquel, fuera por la necesidad de adecuar la normativa española a normas comunitarias ya existentes, pero que no habían encontrado correcto acomodo en nuestro ordenamiento interno.

1. La adecuación de la prorrata a la jurisprudencia comunitaria en materia de subvenciones. La Ley 3/2006.

La Ley 3/2006, de 29 de marzo, aunque con fecha de entrada en vigor el 1 de enero –después comentaremos por qué– supuso la adecuación definitiva de la Ley 37/1992 a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de octubre de 2006 en relación con el tratamiento que se daba a las **subvenciones no vinculadas al precio** de las operaciones.

La modificación legislativa que se comenta eliminó cualquier clase de restricción en el derecho a la deducción derivada de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones

sujetas al impuesto. Es importante recordar que no era este el contenido literal de la sentencia, ya que la misma señaló que la citada limitación era procedente cuando el sujeto pasivo receptor de la subvención era lo que, en terminología comunitaria, se califica como sujeto pasivo mixto, esto es, un sujeto pasivo que, por sí mismo, y al margen de la percepción de las meritadas subvenciones, venía obligado a aplicar la regla de prorata para la determinación de su régimen de deducciones.

Esta interpretación, que sin duda es la que se desprende de la letra de la Directiva, carece por completo de lógica (el propio Tribunal ya señaló en su sentencia que la aproximación que hacía al caso el legislador español era preferible desde el punto de vista de la neutralidad tributaria, aunque incompatible con la interpretación literal de la Directiva). Esta carencia de lógica es la que, con buen criterio, ha conducido al legislador patrio a la eliminación de cualquier tipo de restricción en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas a consecuencia de la percepción de subvenciones, tanto para el caso de contribuyentes que no tengan este derecho limitado como consecuencia de la realización de operaciones limitativas del mismo como para otros contribuyentes.

Interesa insistir que este nuevo régimen de las subvenciones en el IVA es aplicable a partir del 1 de enero de 2007, pero no antes. Por tanto, los contribuyentes que tuvieran la desgracia de realizar operaciones que les obligaran a aplicar la regla de prorata para determinar el importe de sus deducciones y, a la vez, recibieran subvenciones no vinculadas al precio de sus operaciones, sufrirán la inclusión de este importe en el denominador de esta magnitud, siendo esta la interpretación retroactiva de la condena que el Tribunal de Luxemburgo infringió al Estado español.

De otra parte, hay una cuestión que queda sin resolver; la determinación de los supuestos en que procede la inclusión de las subvenciones en la base imponible de las operaciones, aspecto que ni las propias instituciones comunitarias parecen tener clara, como pone de manifiesto la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, difícil de desentrañar en cuanto a su contenido. Si a ello añadimos la variedad de situaciones que dan lugar a la percepción de subvenciones, junto con el hecho de que en la actualidad la inclusión de las subvenciones en la base imponible es la única situación que tiene algún tipo de incidencia en el tributo, parece que todo el énfasis que se haga en cuanto a la trascendencia de esta determinación es poco.

Por último, es de ver que aunque el artículo origen de la controversia era el 102 de la Ley 37/1992, los preceptos que se han visto modificados por la Ley 3/2006 son más, ya que ha sido preciso revisar la redacción de sus artículos 20.Dos, 102, 104, 106, 112 y 123.

2. La Ley 26/2006. La mediación en seguros privados.

La Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados (BOE de 18 de julio de 2006) ha incorporado a nuestro derecho la Directiva 2002/92/CE que fija el marco comunitario de esta actividad. La disposición adicional octava de esta ley ha dado nueva redacción al artículo 20.Uno.16.º de la Ley 37/1992, relativo a la exención de los servicios de seguro, reaseguro y capitalización, así como a los servicios de mediación.

Así, desde la entrada en vigor de la nueva ley, el 19 de julio de 2006, los citados servicios están exentos en la medida en que se trate de servicios de mediación que incluyan la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las operaciones de seguro y reaseguro, con independencia de las condiciones del empresario o profesional que los preste.

La nueva redacción del precepto abunda en la línea de la objetivación de la exención –con independencia de quién preste los servicios, dice–, a la cual ya parece que la jurisprudencia comunitaria obligaba, pero que nunca está de más que se recoja de forma expresa en la norma.

Con todo, en el análisis de la cuestión, es necesario hacer referencia a la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) V1609-06, de 27 de julio de 2006 (NFC023124), en la que con celeridad ejemplar se han concretado los criterios de aplicación del nuevo dispositivo.

El punto de partida de la contestación, como suele ocurrir, es la jurisprudencia comunitaria existente sobre la materia y, en particular, las sentencias dictadas en los Asuntos C-08/01, de 20 de noviembre de 2003 (Taksatorringen) (NFJ015615) y C-472/03, de 3 de marzo de 2005 (Andersen) (NFJ019065).

El Tribunal, en la sentencia Andersen, señala que para poder hablar de servicios de mediación es preciso que concurra alguno de los aspectos esenciales de la función del mediador, tales como buscar clientes o poner a estos en relación con el asegurador. Así, los apartados 34 a 39 de esta sentencia disponen lo siguiente:

«34. A la luz de tales indicaciones, es preciso señalar que, aun cuando contribuyan al contenido esencial de las actividades de una compañía de seguros, los servicios que presta APMC a UL, que no son operaciones de seguro en el sentido del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva (véase el apartado 22 de la presente sentencia), tampoco constituyen prestaciones características de un agente de seguros.

35. En efecto, dichos servicios presentan algunas particularidades, como la determinación y el pago de las comisiones de los agentes de seguros, el seguimiento de los contactos con tales agentes, la gestión de los aspectos relativos al reaseguro, así como el suministro de información a los agentes de seguros y a la administración tributaria que, evidentemente, no forman parte de las actividades de un agente de seguros.

36. Además, como subrayó la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones escritas y como observó el Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, algunos aspectos esenciales de la función del agente de seguros, como buscar clientes o poner a estos en relación con el asegurador, no concurren en el presente caso. En efecto, de la resolución de remisión resulta, sin que la demandada lo haya negado, que la intervención de APMC solo comienza con la recepción de las solicitudes de seguros que le envían los agentes de seguros por medio de los cuales UL estudia el mercado neerlandés de los seguros de vida.

37. Como la Comisión sostuvo en sus observaciones escritas y en la vista, el contrato de colaboración celebrado entre APMC y UL debe considerarse una subcontrata, en virtud de la cual APMC

pone a disposición de UL los recursos humanos y administrativos de los que esta carece y le suministra una serie de servicios de asistencia en las tareas inherentes a sus actividades de asegurador. A este respecto, resulta significativo que, según las precisiones proporcionadas por el órgano jurisdiccional remitente, el personal de UL solo se corresponda con 2,9ETC, mientras que AIS dedica 17ETC al ejercicio de las actividades de back office, y que el personal de AIS y el de UL compartan el mismo edificio.

38. *Los servicios prestados por APMC a UL deben considerarse, en consecuencia, una forma de cooperación que consiste en asistir a UL, a cambio de una retribución, en la realización de actividades que normalmente incumben a esta última, sin establecer relaciones contractuales con los asegurados. Tales actividades constituyen un desmembramiento de las actividades de UL y no prestaciones de servicios efectuadas por un agente de seguros (véase, por analogía, la sentencia de 13 de diciembre de 2001, CSC Financial Services, C-235/00, Rec. p. I-10237, apartado 40).*

39. *A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las actividades de back office, que consisten en prestar servicios, a cambio de una retribución, a una compañía de seguros, no constituyen prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguro efectuadas por un corredor o un agente de seguros en el sentido de la citada disposición.»*

A partir de la sentencia, en la delimitación de lo que deban considerarse servicios exentos, entiende la DGT necesario excluir el puro y simple *back office*, esto es, la prestación de servicios de apoyo que, por sí mismos, no constituyen prestaciones de servicios relativas a operaciones de seguros efectuadas por un corredor o agente de seguros en el sentido de la citada disposición. Por el contrario, los servicios que por sí mismos consisten en la aproximación entre las partes con vistas a la suscripción de contratos de seguro son los que pueden resultar acreedores al beneficio fiscal de la exención.

Con este punto de partida, la DGT analiza diversas figuras vinculadas con la comercialización de seguros:

1.º En primer lugar, se plantea la posibilidad de aplicar a la norma fiscal **el concepto de mediación** recogido en el artículo 2.1 de la Ley 26/2006, según el cual las actividades mercantiles de mediación de seguros y reaseguros privados serán aquellas *«consistentes en la presentación, propuesta o realización de trabajos previos a la celebración de un contrato de seguro o de reaseguro, o de celebración de estos contratos, así como la asistencia en la gestión y ejecución de dichos contratos, en particular en caso de siniestro»*.

En la medida en que los servicios descritos contribuyan a la aproximación del asegurador y el asegurado o vayan dirigidos a la búsqueda de clientes para ponerlos en relación con el asegurador, se deberán calificar esos servicios como de mediación en operaciones de seguros, reaseguros y capitalización, quedando exentos del impuesto.

En particular, la DGT entiende exentos de tributación:

- a) Los consistentes en la presentación, propuesta o realización de trabajos previos a la celebración del contrato de seguro o de reaseguro, y ello aunque el contrato de seguro presentado, analizado o propuesto no llegase finalmente a celebrarse. En particular, la captación de clientes está incluida entre estos servicios previos a la celebración del contrato.
- b) Los consistentes en la celebración del citado contrato de seguro o de reaseguro.
- c) Los consistentes en asistir a la entidad aseguradora en la ejecución o gestión del contrato de seguro o de reaseguro o en atender, asesorar o asistir al tomador, asegurado o beneficiario, en particular en caso de siniestro.

2.º Las antedichas consideraciones son plenamente aplicables a las actividades mercantiles de mediación realizadas por los denominados «**operadores de banca-seguros**», que son aquellas sociedades de agencia de seguros, exclusivas o vinculadas, que o bien tienen la consideración de entidad de crédito o bien la de entidad controlada o participada por una entidad de crédito (arts. 7.2 y 25.1 de la Ley de Mediación).

Mereciendo los operadores de banca-seguros la consideración de agentes de seguros a todos los efectos (último párrafo del art. 25.1 de la ley), y en atención a la configuración de las operaciones que realizan, la exención se aplica a todos los servicios de mediación que en los términos antes señalados sean prestados por los citados operadores de banca-seguros a las entidades aseguradoras por cuya cuenta actúen.

Aclara la DGT que igualmente los servicios prestados por las entidades de crédito a los operadores de banca-seguros consistentes en la cesión por las primeras a los segundos de su red de distribución para la mediación en la comercialización de los productos de seguro estarán exentos en la medida en que vayan dirigidos a la búsqueda de clientes o contribuyan a aproximar al asegurador y al asegurado, siempre que los contratos en cuya virtud se articule la correspondiente cesión puedan ser considerados igualmente como contratos de mediación para la suscripción de contratos de seguro.

Por el contrario, no podrá calificarse como servicios de mediación el puro y simple *back office*, es decir, la prestación de servicios consistente en la mera cesión de recursos humanos o la realización de labores administrativas auxiliares a la mediación en la comercialización de seguros. Estas operaciones de *back office* serán operaciones sujetas y no exentas en el IVA, según señala el Tribunal de Justicia en la sentencia Andersen, que se reprodujo parcialmente.

3.º La segunda figura que se analiza es la de los «**auxiliares de los mediadores de seguros**». Según la Ley 26/2006, los mediadores de seguros pueden utilizar los servicios de otras personas o entidades (auxiliares) que, sin vincular jurídicamente a la entidad aseguradora o a los tomadores, promuevan la contratación de seguros o realicen labores de captación de clientela.

La DGT considera que los servicios de captación de clientes de seguros, en la medida en que implican una actividad de búsqueda de clientes para ponerlos en contacto con el asegurador, prestados por los auxiliares externos de los mediadores de seguros, se podrán considerar servicios exentos. Igual-

mente, merecerán la calificación de exentos de tributación los servicios de tramitación administrativa que presten los auxiliares externos de los mediadores de seguros, en tanto en cuanto los mismos son intrínsecamente auxiliares como señala la propia ley y, por ende, accesorios a los de captación de clientes, obviamente, cuando ambos tipos de servicios sean prestados por el mismo auxiliar.

Por el contrario, en la medida en que los servicios prestados por los citados auxiliares externos no se puedan considerar accesorios a los servicios de captación de clientes, entonces dichos servicios quedarán fuera del ámbito de la exención.

4.º Las «**agencias de suscripción**» se contemplan en la disposición adicional tercera de la Ley de Mediación, que señala que las actividades que lleven a cabo las agencias de suscripción de riesgos por cuenta y en representación de las entidades aseguradoras o reaseguradoras se entenderán realizadas directamente por dichas entidades aseguradoras o reaseguradoras y no podrán considerarse que constituyen las actividades de mediación de seguros o reaseguros privados.

Se dispone asimismo que las actividades realizadas por las referidas agencias no tendrán, desde un punto de vista regulatorio, la consideración de actividades de mediación de seguros o de reaseguros privados. La razón de ello es que las agencias de suscripción suelen contar con un poder de representación de las entidades aseguradoras para la celebración de los contratos de seguro o de reaseguro, por lo cual se las asimila, a efectos regulatorios, y salvando la distancia de la diferente naturaleza jurídica de la relación, a los empleados de la entidad aseguradora. En otros términos, la ley niega la condición de mediadores a las agencias de suscripción en virtud de la especial vinculación que las une a las entidades aseguradoras, considerando que la actividad de distribución de seguros que aquellas desarrollen se entenderá realizada directamente por cuenta de estas (art. 4.3 de la ley).

En opinión de la DGT, el anterior régimen regulatorio no significa que las agencias de suscripción no presten a las entidades aseguradoras en nombre de las que actúen servicios de mediación, incluida la captación de clientes, en el sentido expuesto. Si este es el caso, estos servicios merecen un trato fiscal distinto al general, esto es, su consideración como exentos de tributación por el IVA.

5.º En cuanto a los **servicios de mediación prestados en el marco de otras actividades profesionales**, el artículo 3.2 de la Ley 26/2006 establece que la misma no se aplicará a las personas que realicen la actividad de mediación cuando concurren una serie de requisitos que se pueden resumir en los siguientes.

No obstante, apunta la DGT que el hecho de que el legislador español y comunitario hayan considerado adecuado no exigir a estos «mediadores» el cumplimiento de los requisitos regulatorios exigidos a las personas que desarrollan la actividad de mediación con carácter profesional, no significa que las primeras no presten en determinados supuestos verdaderos servicios de mediación, incluida la captación de clientes.

Por esta razón, concluye que las prestaciones de servicios de mediación, tal y como han sido definidos anteriormente, efectuadas por las personas o entidades mencionadas en el artículo 3.2 de la Ley 26/2006, estarán exentas.

6.º La última figura que se analiza es la de los llamados «**acuerdos de distribución entre entidades aseguradoras**», en virtud de los cuales las entidades aseguradoras podrán celebrar contratos consistentes en la prestación de servicios para la distribución de sus pólizas de seguros por medio de las redes de distribución de otras entidades aseguradoras, bajo su responsabilidad civil y administrativa.

En este caso, pueden producirse supuestos similares al juzgado por el Tribunal de Justicia en el asunto Andersen, es decir, que el acuerdo de distribución sea una subcontrata en virtud de la cual una entidad pone a disposición de otra los recursos humanos y administrativos de los que esta carece y le suministra una serie de servicios de asistencia en las tareas inherentes a la actividad del asegurador. Los servicios prestados por el cedente se consideran una forma de cooperación consistente en asistir a la cesionaria, a cambio de una retribución, en la realización de actividades que normalmente incumben a esta última, sin establecer relaciones contractuales con los asegurados. Se trata de una actividad que llama el tribunal de *back office*.

Estos acuerdos no están, en principio, amparados por la exención; no obstante, cuando los mismos no supongan una pura cesión de recursos materiales o humanos, sino que exista una verdadera labor de mediación en la celebración de contratos de seguros por contribuir a la búsqueda de clientes o a la aproximación de asegurador y asegurado, los citados acuerdos quedarán amparados por la exención del artículo 20.Uno.16.º de la Ley 37/1992.

7.º Para concluir, la DGT añade que las consideraciones anteriores son igualmente aplicables cuando los servicios de mediación, incluida la captación de clientes, se refieran a las denominadas **operaciones de capitalización y a otras modalidades de previsión**.

3. La tributación de los autoconsumos de servicios.

La tercera novedad legislativa con origen en el acervo comunitario se refiere a las condiciones de tributación de los **autoconsumos de servicios**, que regula el ordinal 3.º del artículo 12 de la Ley 37/1992. La nueva redacción del precepto, dada por la Ley 36/2006, sobre medidas de prevención del fraude fiscal, limita la sujeción de las operaciones a los supuestos en que se realizan para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional de las empresas que las efectúan.

El antecedente de obligada cita en este caso es la Resolución 5/2004, de 23 de diciembre, de la DGT, sobre el tratamiento en el IVA de la cesión, efectuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionadas con la venta o distribución de dichos productos o bebidas, publicada en el BOE del 4 de enero.

La Resolución alude al artículo 6.2 de la entonces vigente Sexta Directiva, actual 26.1 de la Directiva 2006/112, que asimila a las prestaciones de servicio a título oneroso las realizadas a título gratuito, aludiendo a «*las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo*».

para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa». A partir de este último inciso, parece que solo procede el gravamen de los autoconsumos de servicios si se efectúan para fines ajenos a la actividad empresarial, pero no en otro caso. La nueva redacción de la Ley 37/1992 alinea la norma nacional con la comunitaria. Esta aproximación al hecho imponible es la que se ha incorporado de forma expresa al ordenamiento. Al respecto de la misma, hay algunos comentarios que realizar:

- 1.º En primer lugar, hay que insistir en lo indeterminado del concepto «fines ajenos a su empresa», que es el que determina la sujeción o no de las operaciones. La Resolución de la DGT que se ha mencionado señala algunos ejemplos, cesiones de arcones frigoríficos para la exposición de productos o de grifos con los que dispensar cerveza, pero es evidente que la variedad de situaciones que se pueden presentar es enorme.
- 2.º En segundo caso, es menester llamar la atención sobre lo peculiar que resulta, al menos desde un punto de vista mercantil, admitir la existencia de operaciones realizadas a título gratuito, cuando es evidente que lo propio de las actividades mercantiles es la existencia de un ánimo de lucro.

No es este el momento de extenderse en consideraciones acerca del carácter gratuito u oneroso de las operaciones –la Resolución de la DGT que se ha citado contiene comentarios interesantes sobre el particular–, por lo que nos limitaremos a decir que las normas reguladoras del IVA tanto en España como en la Unión Europea admiten la existencia de estas operaciones, caracterizándolas como aquellas para las cuales no hay una contraprestación específica imputable a las mismas.

Añadiremos que, aunque la Ley 36/2006 entre en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, se puede afirmar que esta modificación, en cuanto simple adaptación de la Ley 37/1992 a una Directiva incorrectamente traspuesta, ya se encontraba en vigor con anterioridad, como atestigua la Resolución de la DGT que se ha citado.

4. La base imponible de las operaciones entre entidades vinculadas.

La segunda modificación que introduce en la normativa del IVA esta Ley 36/2006 se refiere a la fijación de la **base imponible** para los supuestos en los que exista **vinculación** entre las partes intervinientes. En este caso, a diferencia de lo que ocurría con el anterior, sí que hay una clara intención de prevención de determinadas estrategias dirigidas a la realización de actos de consumo sin el oportuno gravamen.

Interesa destacar qué regla especial de valoración para las operaciones entre entidades vinculadas en el IVA ya había, si bien su aplicación no era especialmente amplia, quizá por la conciencia de que su compatibilidad con el Derecho comunitario era dudosa. Como quiera que sea, el artículo 79.Cinco tiene una nueva redacción, que ahora sin lugar a dudas tiene un referente comunitario claro, y que requiere de su estudio.

Quizá convenga apuntar que el texto definitivamente aprobado difiere del que se incorporó al Proyecto de Ley. La evolución de la norma se encuentra en la normativa comunitaria. Así, con fecha 15 de mayo de 2006, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea autorizó a España para aplicar una regla especial para determinar la base imponible de las operaciones vinculadas. Esta autorización o derogación del artículo 11 de la Sexta Directiva, concedida en atención al artículo 27 de la norma comunitaria, fue recogida en el Proyecto de Ley. Con posterioridad, el 24 de julio, el Consejo aprobó la Directiva 2006/69/CE, que incorporaba a la Sexta Directiva diferentes derogaciones concedidas a diferentes Estados miembros en cuanto habían demostrado utilidad en la prevención del fraude. Entre estas se encontraba la regla especial de determinación de la base en el valor de mercado en las operaciones vinculadas. La Directiva suponía la derogación de la autorización concedida a España, a la vez que ampliaba su contenido, que ya no se limita al caso más normal, sino que se extiende a otros dos. Quizás por eso en el trámite de la Ley 36/2006 en el Senado se reformó la redacción del artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992 para enmarcarlo en el contenido de la mencionada Directiva.

Completaremos la referencia al Derecho comunitario diciendo que en la actualidad la norma que regula la cuestión es el artículo 80 de la Directiva 2006/112.

Centrados ya en el nuevo apartado Cinco del artículo 79, este concreta que la base de las operaciones en las que exista vinculación entre las partes será el **valor normal del mercado** de las mismas.

La regulación previa de la materia remitía su valoración a las reglas existentes para los autoconsumos de bienes o de servicios, lo cual no es equivalente, ya que en dichas operaciones la base imponible viene dada por su coste, convenientemente actualizado para el caso de los autoconsumos de bienes, pero en ningún caso por el valor de mercado.

A la vez, la normativa vigente hasta la fecha únicamente permitía corregir la base imponible pactada por las partes cuando esta era notoriamente inferior a la normal de mercado, requisito que en la nueva redacción del artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992 ha desaparecido. Parece claro que en este ámbito hay una mayor amplitud en el espectro de situaciones a las que se va a aplicar esta disposición.

La enumeración de los supuestos de vinculación también se modifica, ya que la nueva versión del 79.cinco enuncia de manera exhaustiva los supuestos de vinculación que abren paso a la aplicación de esta disposición, que son los siguientes:

- a) Cuando así se deduzca de las normas contenidas en las leyes reguladoras de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades o sobre no Residentes si una de las partes intervinientes es un sujeto pasivo de estos tributos.
- b) Cuando la operación se realice con quien exista relación de carácter laboral o administrativo.
- c) Cuando la operación se realice con el cónyuge o los parientes consanguíneos hasta el tercer grado.

- d) Cuando la operación se realice entre una entidad sin fines lucrativos (con el alcance del art. 2 de la Ley 49/2002) y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno o los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.
- e) Cuando la operación se concierte entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

La norma mantiene la mención de que la vinculación se podrá probar por cualquier medio de prueba admitido en derecho, expresión ciertamente tautológica, ya que así es para cualquier otro extremo con relevancia tributaria.

En cualquier caso, la modificación más importante respecto a las situaciones en las que procede la aplicación de la corrección valorativa se refiere a los supuestos en los que la misma es preceptiva, que se resume en que se trata de casos en que la fijación de una contraprestación distinta a la normal de mercado para las operaciones supone algún tipo de perjuicio para la Hacienda Pública. Este perjuicio se concreta para los tres casos enunciados en la norma:

- a) El general se contiene en la letra a) y exige que el destinatario no tenga derecho a la deducción íntegra de la cuota que se le repercute y, además, que la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia. No tiene justificación alterar la regla general de la Directiva en el caso de que el ajuste de base quede contrarrestado por la deducción total de la cuota que se repercutiría. De resultar de ello, en los casos en que el adquirente o destinatario en una determinada prestación es un empresario o profesional con pleno derecho a la deducción de las cuotas soportadas, no procede la corrección de la contraprestación, base imponible, libremente pactada por las partes.
- b) La letra b) se refiere al caso en el que un sujeto pasivo que está obligado a calcular prorrata (porque realiza operaciones que no dan derecho a deducción) minusvalore una operación, en la que exista vinculación, por debajo del valor de mercado con la finalidad de aumentar su porcentaje de prorrata.
- c) El caso de la letra c) es el inverso. El sujeto pasivo obligado a calcular prorrata fija la base de una operación vinculada que da derecho a deducir en un importe superior al valor de mercado con la finalidad asimismo de aumentar el porcentaje de prorrata. Tanto en este caso como en el anterior, la alteración de la contraprestación incide en la prorrata de la entidad que realiza las operaciones y, por tanto, en su régimen de deducciones. En ambos casos, la base queda fijada en ese valor de mercado.

Finalmente, y en cuanto a lo que haya de tomarse por valor de mercado, la norma distingue según exista o no una entrega de bienes o prestación de servicios comparable a la que se analiza. De existir, el valor de mercado será el que se fijaría para adquirir los bienes o servicios en ese mismo momento, en el territorio de aplicación del impuesto, en la misma fase de comercialización en condiciones de libre competencia. De no existir comparable, se estará:

- a) En el caso de las entregas de bienes, a un importe igual o superior al precio de adquisición de esos bienes u otros similares, o, a falta de precio de compra, a su precio de coste determinado en el momento de su entrega.
- b) En caso de prestaciones de servicios, a la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

Para terminar, la norma contiene una remisión a la redacción del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, lo que abre la posibilidad de que, en los que sea procedente, quepa aplicar esa normativa. Habrá que entender esta remisión en lo relativo a los métodos de valoración, si bien cabe suponer que siempre con el límite de las reglas contenidas en la dicción legal de la Ley del IVA. Esta referencia, chocante por inhabitual, parece de cierto sentido común, por cuanto si de acuerdo con las normas reguladoras del IS se ha llegado a la conclusión de que el valor normal de mercado de una determinada operación es una magnitud determinada, parece que, con las consecuencias que procedan en cada caso, este valor habrá de aplicarse tanto en el impuesto directo como en el indirecto.

5. La Orden EHA/3958/2006, la exención de la Santa Sede.

La última modificación legislativa «impuesta por Bruselas» ha supuesto la supresión del régimen de privilegios que tenía la Iglesia Católica hasta finales del año pasado. La Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, que ha concretado esta supresión, ha establecido igualmente el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al IVA y al IGIC (BOE del 29 de diciembre de 2006).

Los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, prevén la no sujeción o exención de ciertas operaciones realizadas para la Iglesia Católica, beneficios fiscales. La adaptación al IVA de estos beneficios fiscales se produjo por una Orden de 29 de febrero de 1988.

La Comisión Europea inició un expediente de infracción en relación con estos beneficios fiscales, ya que entendía estos beneficios contrarios a la normativa comunitaria.

La oportunidad para adoptar las medidas que requería la Comisión ha sido la negociación de la revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica, regulado en la disposición adicional decimoctava de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, en cuyo marco, y a la vista de las previsiones sobre consultas y concertación que contiene el Acuerdo, se ha producido un Canje de Notas el 22 de diciembre de 2006 entre el Estado Español y la Santa Sede en el que la Iglesia Católica renuncia expresamente a estos beneficios.

La plasmación de esta nueva situación se recoge en la citada Orden de 28 de diciembre de 2006, que recoge el nuevo marco aplicable desde 1 de enero de 2007 en esta materia, que puede resumirse como sigue:

- a) Desde 1 de enero de 2007 ya no resultarán aplicables los supuestos de no sujeción y de exención antes mencionados.
- b) Respecto a la exención para las entregas de inmuebles, y en cuanto la misma requería un reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria, la Orden mantiene la aplicación del beneficio, siempre que se haya producido este reconocimiento antes de 1 de enero de 2007. En consecuencia, habrá entregas de inmuebles que se produzcan a partir de 1 de enero de 2007 que resulten exentas, a condición de que se hubiese reconocido la exención por la Administración tributaria antes de 31 de diciembre de 2006.
- c) Como es sabido, la exención para las entregas de inmuebles constituía una exención limitada, por lo que determinaba la limitación del derecho a deducir para el transmitente. Evidentemente, las operaciones que resulten exentas a partir de 1 de enero de 2007 por haberse reconocido el beneficio antes de esa fecha seguirán limitando el derecho a la deducción.
- d) Con respecto a la no sujeción prevista para las entregas de objetos destinados al culto, su desaparición da lugar a que ya no resulte aplicable el régimen de devolución previsto para las entregas efectuadas por comerciantes minoristas incluidos en el régimen especial de recargo de equivalencia, que podían obtener por este medio el reintegro del recargo que hubiesen satisfecho a su proveedor por la compra de los bienes que luego hubiesen vendido a la Iglesia.

6. La derogación de la Sexta Directiva.

La Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006), ha supuesto la derogación, desde el 1 de enero de 2007, de la Sexta Directiva, que se ha visto sustituida por un **texto refundido**. La nueva norma comunitaria pretende, como señala su considerando tres, «*garantizar que las disposiciones se presenten de forma clara, racional, y compatible con el principio de legislar mejor*».

Debe recordarse que la Sexta Directiva había visto cómo su texto se modificaba en más de veinte ocasiones, por lo que el esfuerzo de esquematización que se hace por la nueva Directiva es importante. No obstante, los 34 artículos de la Sexta Directiva se transforman en 414, lo cual puede motivar un cierto desaliento en el manejo de la nueva Directiva. Es de destacar, con todo, que el mismo texto de la Directiva incluye una extensa tabla de correspondencias que se incorpora como Anexo XII y que sirve de apoyo para encontrar cualquier precepto.

Añadiremos que la refundición no afecta, sin embargo, a otras Directivas, como la Octava o Decimotercera, relativas a la devolución a no establecidos.

De cualquier manera, conviene tener presente que, al menos teóricamente, el régimen jurídico que se contiene en una y otra norma ha de ser el mismo, por cuanto la nueva es trasposición de la antigua. No obstante, en caso de discrepancia, lo cierto es que desde el 1 de enero, la norma básica de armonización del IVA en la Unión Europea es la Directiva de refundición.

III. OTRAS MODIFICACIONES

El segundo grupo de modificaciones normativas que analizaremos tiene como nota común que no se trata de la adaptación de la Ley 37/1992 al Derecho comunitario, sino que consiste en cambios en la normativa del tributo que, supondremos que con cobertura en la norma comunitaria, responden exclusivamente a la *voluntas legislatoris* interna. No son cambios que resultaran obligatorios desde la perspectiva del acervo comunitario.

1. La subida de la compensación agraria. La Ley 4/2006.

La Ley 4/2006, de 29 de marzo, ha elevado los porcentajes de compensación que se perciben por los titulares de las explotaciones agrícolas o ganaderas que aplican en **régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca**, en el entendido de que la carestía en el precio de los combustibles había dado lugar a que la función resarcitoria que le corresponde a la susodicha compensación no se cumpliera adecuadamente. Los nuevos porcentajes de compensación que se establecen a partir del 1 de enero de 2007 son:

1.º El **9%** en las entregas de productos naturales obtenidos en **explotaciones agrícolas o forestales** y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

2.º El **7,5%** en las entregas de productos naturales obtenidos en **explotaciones ganaderas o pesqueras** y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

A partir del 1 de enero de 2006, fecha a la que retrotrae sus efectos la modificación que comentamos, estos son los porcentajes aplicables, determinantes de la compensación que habrán de percibir los titulares de las explotaciones respectivas y que podrán deducir los empresarios o profesionales adquirentes de la producción.

Quizá la cuestión más polémica en este contexto es la relativa al **régimen transitorio** de la modificación legislativa, aspecto que ha sido tratado por la DGT en varias de sus contestaciones. Por todas ellas, tomaremos la de 22-11-2006, N.º V2312-06 (NFC023857).

La Ley 4/2006 entró en vigor el día 31 de marzo de 2006, fecha de su publicación en el BOE; no obstante, la disposición transitoria segunda de la mencionada Ley 4/2006 recoge una previsión específica para las compensaciones del artículo 130.Cinco, en los términos siguientes:

«Lo dispuesto en la nueva redacción del artículo 130.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dada por el artículo quinto de esta ley, será aplicable a las compensaciones que se paguen a partir de 1 de enero de 2006».

Según la DGT, la finalidad de dicha disposición es, como su propia naturaleza indica, fijar un régimen transitorio, esto es, señalar las condiciones aplicables a aquellas operaciones para las cuales

podiera resultar dudoso el porcentaje de compensación que les corresponda. Obviamente, la disposición transitoria citada no puede modificar la normativa del IVA en lo relativo al nacimiento del derecho a percibir la compensación que establece el artículo 130 de la Ley 37/1992, que es el momento en que se produce la operación a la que se aplica el régimen especial.

En consecuencia, a las operaciones que se hubieran realizado con anterioridad al 1 de enero de 2006 se les aplicarán los porcentajes de compensación en vigor en el momento en que se efectuaron, del 7 y el 8%, respectivamente. La circunstancia de que el pago de su precio, y de la compensación que le corresponda, se efectúe con posterioridad al 1 de enero de 2006 resulta, en opinión de la DGT, irrelevante.

Por el contrario, las operaciones efectuadas a partir del 1 de enero de 2006 y cuyos precios se hubieran satisfecho igualmente a partir de dicha fecha serán las que, en aplicación conjunta de lo dispuesto por el artículo 130 de la Ley 37/1992 y la disposición transitoria segunda de la Ley 4/2006, generarán el derecho a la percepción de los porcentajes incrementados de compensación.

Adicionalmente, se analiza la situación de ciertas cesiones de productos naturales que forman parte de operaciones complejas cuya terminación se produce después del 1 de enero de 2006, situación equivalente a la que se suscitó como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, que se aclaró mediante la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 7 de noviembre de 2000, cuyos criterios la DGT ha entendido trasladables a estos efectos. Este es el caso de los siguientes supuestos:

1.º Entregas de productos naturales efectuadas en régimen de **depósito o comisión de venta** a las cooperativas agrarias para que estas últimas efectúen su venta en nombre propio a terceros. En tal caso, y aplicando lo dispuesto en el artículo 75.Uno.3.º de la Ley 37/1992 para el caso de las entregas efectuadas en régimen de depósito o comisión de venta a las cooperativas agrarias para que estas realicen su venta en nombre propio a terceros, la entrega que realiza a la cooperativa el cooperativista empresario incluido en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se entiende producida en el momento en que aquella efectúe la entrega de los productos al tercero adquirente. Por tanto, en las entregas a las Cooperativas Agrarias de productos naturales en depósito o comisión de venta, se aplicará el porcentaje de compensación vigente en el momento de la venta por estas a terceros.

2.º Entregas de productos naturales de la **campana vigente a 1 de enero de 2006**:

- a) Que se realicen de forma fraccionada a lo largo del tiempo y cuyo período de recepción por el adquirente, en el desarrollo de aquella, finalice en dicha fecha o con posterioridad a la misma.
- b) Realizadas antes del 1 de enero de 2006 y que a dicha fecha estuviesen pendientes de documentación por no haber concluido la realización por el destinatario de las mismas de las operaciones relativas a la recepción, transformación y gestión de la referida campaña.

En relación con las operaciones a que se hace referencia en las dos letras anteriores, considerando que el establecimiento del momento en que se produce la entrega de los referidos productos

es complejo, la DGT señala que el porcentaje de compensación aplicable deberá determinarse conforme a la disposición transitoria citada, de manera que, en la medida en que los precios correspondientes se satisfagan a partir del 1 de enero de 2006, los porcentajes correspondientes serán los incrementados, es decir, el 7,5 y el 9%.

Para cualquiera de los casos citados, en el supuesto de que se haya satisfecho la compensación en un porcentaje que no sea el procedente, la DGT apunta que esta podrá rectificarse conforme a lo previsto en el Reglamento sobre facturación, a través de la emisión de un nuevo recibo en el que se hagan constar los datos identificativos del recibo rectificado.

2. La Ley 6/2006, los vehículos para minusválidos.

La Ley 6/2006, de 24 de abril, ha modificado, con fecha de entrada en vigor 25 de abril, el supuesto de tributación reducida que se venía aplicando a las entregas de vehículos destinados al transporte de **personas con minusvalía**.

Tanto el título de la ley como su exposición de motivos señalan que la misma tiene por objeto la clarificación de los supuestos que son acreedores a este beneficio fiscal; no obstante, de la lectura de la nueva redacción del precepto y de su comparación con su redacción previa, se deduce con claridad que lo que realmente ha hecho el legislador es ampliar muy considerablemente los supuestos en los que procede la aplicación del tipo superreducido del 4%, dando cobertura a situaciones que, en justicia, muy probablemente eran acreedoras al beneficio fiscal, si bien con la redacción previa del precepto no encontraban anclaje en el mismo.

A partir de la entrada en vigor de la nueva norma, el 26 de abril de 2006, quedan sujetas a este tipo las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes de:

1. Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere la legislación de tráfico. La nueva redacción introduce el concepto «persona con movilidad reducida», ya conocida en la normativa del IRPF, a la vez que actualiza la remisión a la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, pues la contenida en la Ley 37/1992 estaba obsoleta. Los vehículos a que se refiere la norma en este punto son vehículos con una tara no superior a 350 kilos y que no han de poder alcanzar en llano 45 km/h, entre otras características. Se trata de una categoría que, con ser importante para las personas que los adquieren, no resulta especialmente frecuente, por lo que, al margen de la mejora técnica, no parece que haya grandes avances en ella.

2. Las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía, sin que se produzca cambio alguno en cuanto a esta referencia.

3. Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, directamente o previa su adaptación. Tampoco en cuanto a estos vehículos hay cambio alguno en la nueva redacción de la norma.

4. Los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos. En esta categoría es donde reside la verdadera ampliación del ámbito de aplicación del precepto, pues va a permitir que se grave al 4% la entrega de cualquier vehículo que se destine a transportar a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, ya se deban adaptar o no, cualquiera que sea su conductor. Nótese que esta segunda referencia es más genérica, pues parece bastar que el vehículo deba transportar a una persona con movilidad reducida, concepto cuya determinación no se efectúa en la norma fiscal por lo que su alcance ha de concretarse en atención a normativa asistencial o sanitaria. A estos efectos, parece indiferente:

- Que el vehículo se adquiera por el minusválido o no.
- Que deba adaptarse o no.
- Quién sea su conductor.

La segunda modificación en este ámbito afecta al artículo 91.Dos.2, que se modifica para adecuarlo al precepto antes comentado, de forma que resulten gravados al tipo del 4% los servicios de reparación de los vehículos para personas de movilidad reducida definidos en la normativa de tráfico, y las sillas de ruedas, y los de adaptación de autotaxis y autoturismos y el resto de vehículos que deban transportar habitualmente a las personas antes referidas.

Evidentemente, la aparición de la nueva norma ha suscitado un cierto revuelo que, entre otras circunstancias, se percibe en el número de consultas evacuado por la DGT sobre el particular, por todas las cuales citaremos la V1485-06 (NFC023041), de 12 de julio de 2006, en la que se comienza por señalar de forma expresa la ampliación que se produce en este ámbito y que se refiere a *«los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor de los mismos»*.

La primera cuestión que aclara la DGT es la relativa a la **habitualidad en el transporte**, de la que se señala que debe entenderse según el sentido usual de la palabra, esto es, como la realización de una actividad o una serie de actos de manera ordinaria o frecuente, como un hábito. No se considerará como transporte habitual el realizado de manera extraordinaria.

El medio principal de prueba para acreditar la habitualidad del transporte será la titularidad del vehículo a nombre del minusválido en silla de ruedas o la persona con movilidad reducida. No obstante, señala la DGT que también se podrán valorar otros medios de prueba, como son:

- El certificado de empadronamiento en la misma vivienda que el titular del vehículo en que resida la persona minusválida en silla de ruedas o con movilidad reducida.
- La coincidencia del domicilio fiscal del adquirente y la persona minusválida en silla de ruedas o con movilidad reducida resultante de las bases de datos tributarias.

- Ser cónyuge de la persona minusválida en silla de ruedas o con movilidad reducida o tener con ella una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado incluido.
- Estar inscrito como pareja de hecho de la persona minusválida en silla de ruedas o con movilidad reducida en el Registro *ad hoc* de la Comunidad Autónoma de residencia.
- Tener la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho de la persona minusválida en silla de ruedas o con movilidad reducida.
- En el supuesto de que el adquirente sea una persona jurídica, que esta desarrolle actividades de asistencia a personas discapacitadas o, en su caso, que cuente en su plantilla con trabajadores minusválidos en silla de ruedas o con movilidad reducida.

En cuanto a las personas que deben ser transportadas, entiende la DGT que la ley establece dos categorías: por un lado, las personas con minusvalía en silla de ruedas y, por otro, las personas con movilidad reducida.

En cuanto a las **personas con minusvalía**, se consideran como tales aquellas cuyo grado sea igual o superior al 33%. A tal efecto, es necesario que la persona minusválida, además de acreditar el grado de minusvalía antes mencionado, se desplace en silla de ruedas. Si la persona minusválida no necesita la silla de ruedas para realizar sus desplazamientos, entonces se encontrará fuera del ámbito subjetivo del precepto.

La acreditación del grado de minusvalía se realizará mediante certificado o resolución expedidos por el IMSERSO o el órgano competente de la Comunidad Autónoma, efectuándose el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre (BOE de 26 de enero de 2000). La DGT añade que se considerarán afectados por una minusvalía igual o superior al 33%:

- a) Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez.
- b) Los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.
- c) Las personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente. En este caso, la minusvalía acreditada será del 65%, aunque no alcance dicho grado.

Con respecto a las **personas con movilidad reducida**, apunta la DGT que serán consideradas como tales las personas cuya movilidad se encuentre disminuida debido a causas físicas (sensoriales o motrices), deficiencias intelectuales, edad, o cualquier otra causa de discapacidad manifiesta para utilizar un medio de transporte y cuya situación requiera atención especial o adaptación de los servicios disponibles habitualmente a los pasajeros en general.

El medio de prueba de la reducción en la movilidad que entiende idóneo la DGT será el certificado o la resolución expedidos por el IMSERSO o el órgano competente de la Comunidad Autónoma

en materia de valoración de minusvalías. No obstante, también serán consideradas personas con movilidad reducida, a efectos de lo dispuesto en el artículo 91.Dos.1.4.º de la Ley 37/1992, las siguientes:

- a) Las personas ciegas o con deficiencia visual afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado expedido por dicha organización.
- b) Las personas para cuyo uso se haya adquirido o adaptado un vehículo y que tengan derecho a la utilización de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad, expedida por las Corporaciones Locales, ajustadas al modelo europeo y válidas en todo el territorio nacional, según la disposición adicional cuarta de la Ley 19/2001, de 19 de diciembre, de reforma del texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial aprobado por Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo (BOE de 20 de diciembre).
- c) Finalmente, el requisito también se entenderá cumplido cuando la tarjeta de estacionamiento se conceda a una persona jurídica cuya actividad consista en la atención a personas con discapacidad o en relación con sus empleados discapacitados.

Otra cuestión que trata la DGT es la aplicación de lo dispuesto en el artículo 58.1.1.º g) del Real Decreto 2028/1985, que señala vigente, por cuanto no se opone a los preceptos de la Ley 37/1992. El citado artículo establecía la aplicación del tipo impositivo incrementado a las entregas de determinados bienes con excepción de «los vehículos adquiridos por minusválidos para su uso exclusivo», a las cuales se les aplicaba el tipo impositivo general. Para tener derecho a la aplicación de este tipo más bajo había que cumplir los siguientes requisitos:

- 1.º Que hubiesen transcurrido al menos **cuatro años desde la adquisición de otro** vehículo en análogas condiciones.
- 2.º Que el vehículo para uso exclusivo del minusválido no fuese objeto de una **transmisión posterior por actos intervivos** durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su adquisición.

Dado que el citado artículo no se opone a lo dispuesto en la Ley 37/1992, hay que concluir que estos requisitos se encuentran en vigor y son aplicables a la adquisición de los vehículos a que se refiere el artículo 91.Dos.1.4.º de la vigente Ley 37/1992.

A esto habrá que añadir que el primer requisito no será de necesario cumplimiento cuando haya mediado siniestro total en el vehículo que se intenta sustituir con la compra de uno nuevo.

Como señala de forma expresa la norma legal de referencia, la aplicación de este artículo requiere el **previo reconocimiento del derecho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)**, previa la presentación por parte del interesado de todos los documentos de prueba necesarios al efecto. El reconocimiento del derecho por parte de la Administración tributaria lleva implícito el cumplimiento de los requisitos exigidos en la ley, entre otros su condición de minusválido.

Así, el vendedor del vehículo podrá aplicar el tipo impositivo reducido del 4% en dicha venta solamente cuando el adquirente acredite su derecho a través del correspondiente reconocimiento por parte de la AEAT. En ausencia del mismo, la aplicación de dicho impositivo resultará improcedente.

Respecto al procedimiento de obtención del reconocimiento del derecho por parte de la Administración tributaria, el interesado deberá instar su solicitud ante la Delegación o Administración de la AEAT en cuya circunscripción territorial radique su domicilio social.

En el supuesto de que la notificación del acuerdo de concesión se retrase y se produzca con posterioridad a la adquisición del vehículo y consiguiente devengo y pago del impuesto al tipo general, y siempre que la solicitud se hubiera presentado con carácter previo a la citada adquisición, el interesado podrá obtener la devolución de las cuotas del impuesto repercutidas en exceso, utilizando cualquiera de las siguientes opciones:

- a) Instar la devolución de ingresos indebidos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 221 de la Ley General Tributaria (LGT) y en el Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa.
- b) De acuerdo con lo establecido en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley 37/1992, se procederá a solicitar al vendedor del vehículo la rectificación de la factura expedida, el cual estará obligado a reintegrar al adquirente el importe de las cuotas repercutidas en exceso. En este caso, aparte del acuerdo de concesión, no existe intervención de la Administración tributaria y no procede abono alguno de los intereses de demora.

Por último, y en cuanto a los **servicios de reparación** a los que se aplica el 4%, estos son únicamente los referidos a vehículos para personas con movilidad reducida y sillas de ruedas, que son los bienes incluidos en el párrafo primero del artículo 91.Dos.1.4.º.

Considera la DGT que la redacción del precepto permite la aplicación del gravamen superreducido a la adaptación no solo de autotaxis y autoturismos, sino también a la relativa a cualquier otro vehículo a motor para el transporte habitual de personas con minusvalía en silla de ruedas o de personas con movilidad reducida. Por el contrario, y siempre según el criterio de la DGT, a los servicios de reparación de todos estos vehículos (autotaxis, autoturismos y demás vehículos a motor), adaptados o no, se les aplicará el gravamen general del 16%, con independencia de que la reparación se refiera a elementos propios del vehículo o adaptados.

3. La responsabilidad subsidiaria del adquirente.

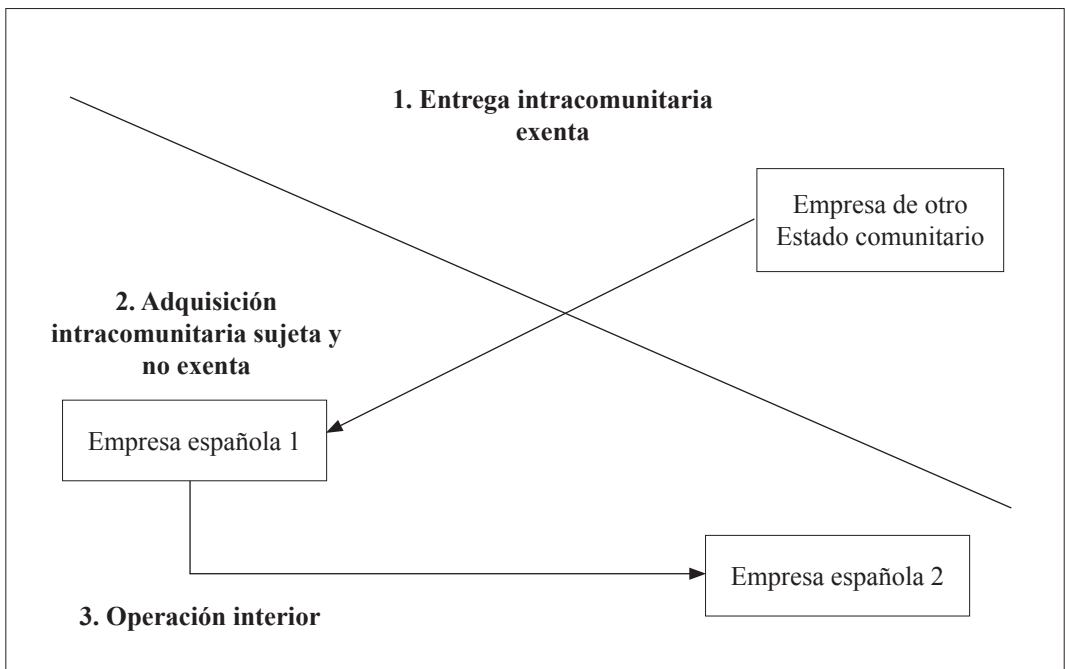
La penúltima modificación legislativa que comentaremos no viene impuesta por normas comunitarias, pero tiene una íntima relación con el **tráfico intracomunitario** de mercancías y el denominado régimen transitorio. En dicho régimen transitorio, como es sabido, toda compraventa de bienes se desdobra en dos hechos imposables distintos; una entrega intracomunitaria exenta que se sigue de

una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta y no exenta. El sistema se completa con un cruce de declaraciones informativas a través de las cuales se pretende suplir las carencias que se derivan de la falta de un control físico del tráfico de mercancías que se produce como consecuencia del funcionamiento del mercado interior y de la ausencia de controles en frontera.

Una de las consecuencias del funcionamiento de este régimen transitorio es la posibilidad que tienen las empresas que cumplan ciertos requisitos formales de comprar mercancías sin soportar la repercusión del impuesto por parte de sus proveedores, ya que es a través del mecanismo de la auto-repercusión como se liquida el tributo. Para el caso de que a la empresa le interese no tener cuotas soportadas porque su pretensión es la de proceder a repercutir el tributo sobre sus clientes sin proceder a su ingreso a la Hacienda Pública, no cabe duda de que tomar como punto de partida para un esquema de fraude una adquisición intracomunitaria es más que conveniente.

A todo esto, quizá convenga señalar que una de las modalidades de fraude más dañinas y a la vez básicas en cuanto al IVA es la consistente en la repercusión del impuesto, con la consiguiente generación de un IVA deducible en sede del adquirente, sin proceder al ingreso de su importe a la Hacienda Pública. En esta estrategia, el defraudador no va a presentar declaración alguna por sus operaciones, por lo que necesita realizar sus adquisiciones sin soportar el tributo, porque no lo va a deducir. En estas circunstancias, partir de una adquisición intracomunitaria por la que no ha soportado el tributo le resulta, como se decía, más que conveniente.

En el esquema siguiente, se ilustra un sistema de funcionamiento muy básico sobre este particular:



En el esquema que se presenta, tenemos las siguientes operaciones:

- La operación 1 es una entrega intracomunitaria sujeta pero exenta en el país de origen de las mercancías.
- La anterior operación da lugar a una adquisición intracomunitaria sujeta y no exenta, de la que es sujeto pasivo el adquirente. La tributación teórica es la misma que si la operación fuera una operación interna, pero la entrada en juego del mecanismo de la autoliquidación tiene como consecuencia que el adquirente no ha de pagar el IVA a su proveedor, ya que es él mismo quien ha de ingresarlo a la Hacienda Pública.
- La operación 3 es una entrega interior en la que la empresa 1 ha de repercutir IVA a su cliente, la empresa 2. Este IVA será deducible para ella.

En caso de que la empresa 1 esté interesada en repercutir IVA a su cliente sin proceder a su ingreso, esto es, sin presentar declaraciones, es evidente que partir de una adquisición intracomunitaria, que le permite obtener las mercancías sin soportar IVA por sus aprovisionamientos, ya que no tiene cuota que recuperar de la Hacienda Pública.

Al anterior esquema se le podrían añadir dos aspectos adicionales:

- 1.º Puede ocurrir que la empresa española 2 vuelva a vender las mercancías al proveedor del otro país comunitario, habiéndose generado un quebranto a la Hacienda Pública española equivalente al 16% del precio de la operación 3. En tal caso, se ha completado una **vuelta del carrusel**, que se puede repetir varias veces. De estos esquemas circulares toma nombre esta modalidad de fraude.
- 2.º En la práctica, los esquemas de fraude suelen ser más complejos y cuentan con la interposición de sociedades sucesivas, pantallas o *buffers*, que tienen por objeto dificultar la labor inspectora de la Administración tributaria que lucha contra las mismas.

En este contexto se incardina el **nuevo supuesto de responsabilidad** que incluye el artículo 87.Cinco de la Ley 37/1992, cuyo objetivo es disuadir a la empresa española 2 de lo poco conveniente que le puede resultar adquirir las mercancías al proveedor que, precisamente como consecuencia de la existencia de esta trama de defraudación, las vende en condiciones más que ventajosas de precio.

Interesa destacar que esta responsabilidad no se refiere al supuesto del colaborador necesario en la comisión de una infracción tributaria, que ya conforme al artículo 42.1 a) de la LGT es responsable solidario, sino a quien, pudiendo razonablemente sospechar que quien le hacía entrega de una mercancía hacía la entrega en el marco de una cadena de operaciones fraudulentas, no obstante realiza la operación.

En el análisis de esta norma que, en tanto que medida antifraude, es una de las más importantes que se contienen en la Ley 36/2006, y que ya existe en otros países de nuestro entorno, es conve-

niente prestar atención a la **jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE)**, que ya la ha analizado, sin condenarla, a la vista de la Directiva, si bien ha exigido que su aplicación responda a los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica (STJCE de 11 de mayo de 2006, recaída en el asunto C-384/04, NFJ022188). La primera cuestión que se puede destacar se contiene en su apartado 24, que reza lo siguiente:

«24. Procede señalar en primer término, en contra de lo alegado por el Gobierno neerlandés, que una disposición nacional como la prevista en el artículo 18 de la Ley de finanzas de 2003, que establece las normas en virtud de las cuales puede obligarse solidariamente a un sujeto pasivo al pago del importe del IVA adeudado por otro sujeto pasivo, se refiere a la cuestión de quién puede considerarse responsable, frente a la Hacienda Pública, del pago de este impuesto, y no a la de su recaudación. De ello se deduce que dicha disposición entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 21 de la Sexta Directiva.»

Con este aserto, el Tribunal responde a las consideraciones que había hecho Holanda, que pretendía que la responsabilidad enjuiciada, en la medida en que entraba dentro del ámbito del procedimiento de recaudación, y tenía por objeto señalar quién tenía la condición de obligado al pago del tributo, se situaba extramuros de la Directiva. Lo interesante del argumento se encuentra en su trasposición a la forma en la que la responsabilidad que comentaremos se configura en España, claramente incardinada en el procedimiento de recaudación y sin alteración del perímetro subjetivo de obligados tributarios principales en tanto que sujetos pasivos del tributo. Quizá este diseño de la responsabilidad podría conducir a su ubicación al margen de la norma comunitaria, si bien es forzado admitir su semejanza con otras disposiciones de naturaleza y voluntad similar en otros países europeos.

Continuando con la sentencia, el Tribunal admite la exigencia de esta responsabilidad, si bien la condiciona a que se cumplan dos principios fundamentales en el Derecho comunitario: seguridad jurídica y proporcionalidad.

«31. A este respecto, las medidas nacionales controvertidas en el asunto principal prevén que un sujeto pasivo distinto del deudor puede responder solidariamente junto con este último del pago del IVA cuando, en el momento en que se efectuó una entrega a tal sujeto, este sabía, o podía razonablemente sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega, o a cualquier entrega anterior o posterior, quedaría impagado. Se presume que una persona pudo razonablemente tener sospechas de lo anterior si el precio pagado por ella era inferior al precio más bajo al que, de forma razonable, podía esperar encontrar dichos bienes en el mercado, o bien al precio pagado por esos mismos bienes en anteriores adquisiciones. Esta presunción puede ser refutada demostrando que el bajo precio pagado por los bienes se debe a circunstancias ajenas a la falta de pago del IVA.»

32. Pues bien, aunque el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del IVA cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, esta sabía o tendría que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado y a establecer presunciones a este respecto, no es menos cierto que tales presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasi-

vo refutarlas mediante prueba en contrario. Como señala el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, tales presunciones provocan de facto un sistema de responsabilidad objetiva, lo que va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública.»

Finalmente, el Tribunal afirma que debe permitirse a los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse que sus operaciones no forman parte de una cadena de entregas que incluya una operación constitutiva de fraude al IVA, confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de que se les considere solidariamente obligados al pago del impuesto adeudado por otro sujeto pasivo.

La reproducción parcial de la sentencia del Tribunal es ilustrativa, ya que de ella se desprende cómo el Tribunal, de cuya imparcialidad no parece que nadie deba tener especiales dudas, admite como ajustado a derecho el camino lógico que ha seguido el legislador español, un precio anormalmente reducido puede ser considerado como indicio de la existencia de una trama de fraude, pudiendo refutarse la presunción *«demostrando que el bajo precio pagado por los bienes se debe a circunstancias ajenas a la falta de pago del IVA»* (apartado 31).

La presunción no se ha de configurar de modo que *«resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario»* (apartado 32).

No puede decirse, sin más, que el Tribunal haya admitido que la prueba de la idoneidad del precio satisfecho incumba exclusivamente al contribuyente, pero lo cierto es que se ha quedado bastante cerca...

Como quiera que sea, esta es la sentencia fundamental en la que se basa la decisión que ha adoptado el legislador.

En otras de sus sentencias, el TJCE ha establecido principios tales como (*vid.* entre otras, la STJCE de 12 de enero de 2006 [asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03 (NFJ021489)]:

- La imposibilidad de invocar la inexistencia de las operaciones por el hecho de estar incluidas en una cadena estructurada de fraude.
- La validez de cada operación ha de valorarse a partir de un análisis autónomo de cada una de ellas.
- La imposibilidad de negar el derecho a la deducción que tiene el destinatario, siendo irrelevante a estos efectos que el transmitente o los situados antes en la cadena hayan o no ingresado la cuota.
- Únicamente cabría restringir este derecho si el destinatario supiera o hubiera podido saber que la operación era fraudulenta.

De vuelta a la Ley 36/2006, la exposición de motivos de la ley señala que se trata de una medida *«ya adoptada en países de nuestro entorno, donde ha demostrado su eficacia con un carácter*

especialmente preventivo, al desincentivar la adquisición de mercancías de las tramas organizadas a unos precios por debajo incluso del coste».

Como ya se ha dicho, la norma tiene como vocación declarada la lucha contra las tramas de fraude en IVA que se han expuesto con anterioridad; sin embargo, lo cierto es que en la configuración legal de la misma no hay ningún tipo de limitación que refiera a esta tipo de operaciones, por lo que parece necesario hacer un estudio más detallado de los supuestos en los que puede resultar de aplicación y de la forma en que se configura la responsabilidad.

La primera cuestión que hay que apuntar es que **la responsabilidad tiene naturaleza subsidiaria** y requiere, una vez que la Administración haya determinado la concurrencia de los requisitos que permiten su aplicación, que se siga el procedimiento previsto en el artículo 41.5 de la LGT. Recordemos que el citado precepto exige un acto administrativo de derivación de responsabilidad, previa audiencia al interesado, en el que se declare la citada responsabilidad, se determine su alcance y extensión. Siendo esta una responsabilidad subsidiaria, se requerirá igualmente la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, si los hubiere.

Es importante llamar la atención sobre la naturaleza subsidiaria de la responsabilidad, ya que introduce una nota de prudencia respecto a las normas reguladoras de la cuestión en otros países de nuestro entorno no desdeñable. En los dichos países, la responsabilidad es solidaria, más directamente aplicable, al menos en una primera aproximación, que la responsabilidad subsidiaria que regula la Ley 37/1992.

Abundando en esta línea, puede que la diferencia sea todavía mayor, ya que la forma en que se configura la responsabilidad en otros Estados comunitarios más bien parece que apunta al artículo 35.6 de nuestra LGT y a la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto, hipótesis en la cual quedan solidariamente obligados ante la Administración tributaria para el cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Así al menos se desprende de la lectura de las Conclusiones del Abogado General que se presentaron para el asunto C-384/04, en las que hay una distinción clara entre las medidas que pueden adoptar los Estados para asegurar el cobro de la deuda tributaria, medidas que se incardinan en el procedimiento de recaudación, y las medidas que se refieren a la forma en que se configura la propia obligación tributaria, al menos en cuanto al señalamiento de los obligados tributarios principales, que es donde parece incidir la responsabilidad que comentamos tal y como se configura en otros Estados.

Como quiera que sea, parece que el legislador patrio ha querido dar señales de prudencia en su aplicación, la primera de las cuales es la configuración de la responsabilidad como subsidiaria.

Desde otro punto de vista, y en atención a la naturaleza de las operaciones a las que se va a aplicar, no parece que la diferencia entre responsabilidad solidaria y subsidiaria vaya a tener una gran trascendencia, más allá de las cuestiones procedimentales, pues lo habitual será que tanto el operador que hizo la operación como los demás colaboradores en el esquema de fraude hayan desaparecido, por lo que no haya más trámite que realizar que su declaración de fallidos –trámite necesario en todo caso, obviamente–.

La responsabilidad solo es aplicable cuando los **adquirentes** de los bienes y servicios sean **empresarios o profesionales**, no en otro caso. Por tanto, no cabría su aplicación a particulares.

Esta limitación es llamativa, ya que en numerosas ocasiones, sobre todo en ciertos sectores, son particulares los adquirentes últimos de los bienes en que se concreta el fraude; sin embargo, parece que el legislador ha querido limitar el supuesto a los casos en que son empresarios o profesionales, hay que entender que actuando como tales, los que adquieren los productos en cuestión.

Con todo, es importante igualmente señalar que, siendo empresario o profesional el adquirente, es irrelevante que los bienes adquiridos sean los propios de su tráfico u otros, lo relevante es que sea empresario o profesional y que actúe como tal en las operaciones controvertidas. De ser este el caso, el requisito subjetivo para la exigencia de la responsabilidad se daría por cumplido.

Como veremos a continuación, la referencia objetiva fundamental que va a permitir la exigencia de la responsabilidad se refiere al precio de los suministros y su comparación con el precio normal de las operaciones. En caso de que el adquirente sea un comerciante habitual del sector, no parece que deba tener especiales problemas en la determinación de lo que sean los precios habituales en el sector para ciertos suministros; sin embargo, la norma no se limita de este modo, sino que es aplicable a cualquier empresario o profesional. Por tanto, es perfectamente posible que a un empresario dedicado, por ejemplo, al sector de la hostelería que adquiere equipos electrónicos para su establecimiento se le aplique esta medida, cumplidos todos los demás requisitos establecidos al efecto, aun cuando el conocimiento que este empresario tenga del sector en cuestión sea más bien limitado.

La responsabilidad es únicamente aplicable al **tráfico de bienes**. No hay razón objetiva que justifique la exclusión de las prestaciones de servicios de su ámbito objetivo más allá del origen de la medida; los esquemas de fraude existentes en el tráfico intracomunitario de bienes a consecuencia de sus propias características de funcionamiento. En cualquier caso, lo cierto es que la responsabilidad que establece el artículo 87.Cinco de la Ley 37/1992 solo es aplicable a operaciones relativas a entregas de bienes.

Esta responsabilidad se extiende a las cuotas correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos y **tiene como fundamento una presunción**; la circunstancia de que el destinatario haya debido presumir razonablemente que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse, tanto por quien efectúa la operación como por los intervinientes anteriores en la cadena que hubieran realizado la adquisición y entrega de los bienes, no haya sido ni vaya a ser objeto de declaración e ingreso.

La norma trata de concretar cuándo se ha de considerar que debió existir esa extrema diligencia en el adquirente para presumir esa circunstancia, entendiéndose que esta situación se produce cuando haya satisfecho por los bienes un **precio notoriamente anómalo**, que tiene base en esa falta de declaración e ingreso de la cuota de IVA. La norma precisa el alcance de este concepto indeterminado, concretando que será tal:

- El sensiblemente inferior al correspondiente a los bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.

- El sensiblemente inferior al precio de adquisición de esos bienes por quien le efectuó la entrega.

Interesa destacar que la anomalía en el precio necesaria para la aplicación de esta disposición ha de ser notoria, el precio satisfecho ha de ser sensiblemente inferior al habitual o al de compra de los bienes. Tanto de una como de otra circunstancia, parece que se desprende por parte del legislador una clara señal de prudencia, lógica si partimos de un *prius*, se está cobrando un tributo a alguien que, sin ser colaborador necesario en un esquema de fraude, lo cierto es que había de sospecharlo sobre la única base del precio satisfecho por las mercancías. Parece razonable que la anomalía en el precio que ha de encender las alarmas sea notoria, palmaria, evidente, para que se produzca el efecto querido por el legislador, desplazar del mercado a quienes se vean tentados de la posibilidad de diseñar estrategias de fraude como las que se describieron.

En la **acreditación del precio** como anómalo, la Administración habrá de emplear la documentación aportada por el destinatario, así como cualquier otra de la que disponga, y valorar otras operaciones realizadas en el mismo sector económico de gran similitud con la examinada, lo que puede llegar a fijar el valor normal de mercado en estas operaciones. Por vía negativa, se concreta que no será anómalo el precio que responda a factores económicos distintos a la aplicación del impuesto. Cabe suponer que son muchos los factores distintos que cabe invocar, partiendo siempre de la circunstancia de que la responsabilidad está construida sobre la circunstancia de que el impuesto de las fases anteriores no se haya declarado ni ingresado (lo que siempre deberá acreditarse por la Administración).

Es de esperar que la aplicación de la norma sea excepcional y se limite a supuestos de actuación contra tramas, aunque, incluso en estos casos, no parece que pueda omitirse el respeto a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad, ni el cumplimiento de las pautas que sobre esta materia ha fijado el TJCE a las que antes nos hemos referido.

La disposición transitoria tercera de la Ley 36/2006 establece que la norma será de aplicación para las operaciones cuyo devengo se produzca tras la entrada en vigor de la ley.

4. El nuevo régimen especial de los grupos de entidades.

4.1. Introducción.

La Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, incorpora en su artículo 3 apartado 4 un nuevo régimen especial al elenco de los regulados en la Ley del IVA, previendo una normativa paralela aplicable asimismo en el IGIC (disp. final primera apartado cinco). Este régimen de tributación no aparecía en el texto del Proyecto de Ley remitido al Congreso, y su incorporación a nuestra normativa en materia de imposición indirecta general sobre las ventas se produjo en el trámite parlamentario de esa norma, sin que su finalidad esté relacionada con la introducción de medi-

das para la prevención del fraude. En efecto, el régimen ha de relacionarse con otras causas que pueden vincularse a la desaparición de perjuicios financieros derivados de la aplicación del impuesto en los grupos de entidades y, como luego se verá, con el intento de evitar que la aplicación del impuesto sobre ventas en los grupos de entidades origine distorsiones que afecten a la organización interna de los mencionados grupos.

Hay que recordar que de conformidad con la disposición adicional séptima.1 de la Ley 36/2006 este régimen especial será de aplicación en relación con las operaciones cuyo impuesto se devengue a partir de 1 de enero de 2008. Entre tanto hay que esperar a que se produzca el desarrollo reglamentario de las normas reguladoras del mismo incluidas en la ley que ahora pasamos a comentar.

La normativa comunitaria habilita a los Estados miembros para considerar «como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización» (art. 11 de la Directiva 2006/112, que como antes se expuso ha derogado la Sexta Directiva). El nuevo régimen ha de incardinarse en esta facultad, no obligatoria por lo tanto para los Estados miembros, si bien no supone en sentido estricto la atribución de la condición de sujeto pasivo al grupo como tal. Ahora bien, su aplicación determinará que desaparezcan los efectos financieros o de falta de neutralidad que pueden derivar de la aplicación del impuesto de acuerdo a sus reglas generales.

4.2. Carácter del régimen y determinación del grupo de entidades.

El régimen especial es obviamente voluntario. Y esta condición ha de predicarse en un doble nivel. En primer lugar porque ha de optarse expresamente por su aplicación, y, en segundo, porque incluso cabe discernir dos niveles de aplicación, uno general, y otro especial, por el que debe optarse asimismo.

Además, puede afirmarse que existe una evidente discrecionalidad en la configuración del grupo. En este sentido hay que atender a los artículos 163 quinquies a septies de la ley que permiten delimitar el ámbito subjetivo de aplicación y el perímetro del grupo.

El artículo 163 quinquies define el grupo de entidades como el formado por la entidad dominante y todas las entidades que tengan la condición de entidades dependientes de ella. Desde el punto de vista de esta concreción subjetiva hay una restricción: la sede de la actividad o los establecimientos permanentes han de encontrarse en el territorio IVA. Si atendemos al artículo 3 de la Ley 37/1992, que concreta ese concepto, ha de excluirse a Canarias, Ceuta y Melilla territorios donde no se aplica el IVA regulado en la Ley 37/1992. Desde esa perspectiva del ámbito de aplicación no debe olvidarse la previsión del artículo 2 de la Ley 37/1992 en lo relativo a los territorios forales, que, entendemos, exigirá alguna precisión normativa sobre los efectos del régimen en el caso de grupos integrados por entidades ubicadas tanto en territorio común como en los mencionados territorios.

La norma exige que la sociedad dominante detente un porcentaje mínimo de participación en el capital del 50% con respecto a las dominadas. Atendiendo a esta circunstancia cabe extraer la conclusión

de que una sociedad pudiera llegar a formar parte de dos grupos, si bien no debe olvidarse la expresa dicción legal que prohíbe que esa circunstancia se produzca, por lo que cabe entender que, en ausencia de mayor precisión legal, será posible decidir en que grupo se integra la entidad dependiente. Evidentemente, y aunque de la lectura de algunos apartados de estos artículos pudiera extraerse otra conclusión, el grupo estará integrado por sociedades, y no cabe sin embargo que en el mismo se integren personas físicas. Cuestión distinta es la relativa a la posible integración de otras entidades de naturaleza diversa a la societaria, que cabe deducir como posible en cuanto se cumpla el requisito de participación en el capital mencionado, aunque eso pueda requerir una interpretación amplia del mismo.

La norma define tanto la entidad dominante como las dependientes. En la primera ha de concurrir los siguientes requisitos:

- a) Debe tener personalidad jurídica propia. Este mandato tiene una excepción para los establecimientos permanentes ubicados en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) a los que se permite que tengan la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos. Fuera de este caso cabe entender que la dicción legal impide acceder a la condición de dominante a otros empresarios o profesionales a efectos del IVA pero carentes de aquella personalidad como los mencionados en el artículo 84.Tres de la Ley 37/1992.

Además, y como antes se comentó, habrá de estar establecida en el TAI, atendiendo a los criterios concretados en el artículo 69.Cinco de la Ley 37/1992.

- b) Ha de tener una participación, directa o indirecta, de al menos el 50% del capital de las entidades dependientes. En este aspecto nos encontramos con una ausencia de criterio legal sobre la determinación de este porcentaje de participación. No parece descabellado acudir a los criterios fijados en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que resulten aplicables, en especial a los contenidos en su artículo 69, si bien no parece procedente excluir a las sociedades sobre las que exista un dominio indirecto cuando la sociedad intermedia no integre el grupo (por ejemplo por no estar domiciliada en el TAI) por aplicación del criterio conocido como de la rama trunca en el ámbito del régimen de consolidación a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Esta participación ha de mantenerse, además, durante todo el año natural.

- c) La entidad dominante no puede ser a su vez dependiente de ninguna otra entidad establecida en el TAI que sea considerada como dominante. Este requisito no impide, como es obvio, que la sociedad dominante del grupo en el TAI sea a su vez dependiente de otra entidad no establecida en ese territorio.

Por su parte, el texto legal caracteriza a las entidades dependientes como aquellas en las que se producen las siguientes circunstancias:

- a) Que sea un empresario o profesional distinto de la entidad dominante. Nótese que no se exige que tenga personalidad jurídica distinta sino que constituya un empresario o profe-

sional, en el sentido del artículo 5 de la Ley 37/1992, diverso. Es decir, a diferencia de la entidad dominante, que ha de tener, como vimos antes, personalidad jurídica, cabe configurar como dominada a una entidad sin personalidad jurídica siempre que tenga la condición de empresario o profesional. Sin embargo, la norma excluye a los establecimientos permanentes ubicados en el TAI de la condición de entidad dependiente.

- b) Que la entidad dominante posea una participación igual o superior al 50% mantenida durante todo el año natural.
- c) Que esté establecida en el TAI.

En cuanto régimen voluntario, su aplicación queda supeditada al acuerdo individual de opción por los Consejos de Administración u órganos que ejerzan una función equivalente de todas y cada una de las entidades antes del inicio del año natural en que vaya a resultar aplicable. Si alguna no optara por la misma quedaría excluida del grupo sin que ello impida su aplicación a las demás. Esta opción tiene una validez mínima de 3 años, entendiéndose prorrogada salvo renuncia, que ha de reafirmar la entidad dominante y que, asimismo, produce efectos por un plazo mínimo de 3 años.

Como antes ya quedó apuntado, a la voluntariedad de inclusión en el régimen ha de agregarse la voluntariedad en cuanto al ámbito de aplicación del mismo. Es decir, cabe que el grupo de entidades opte por el nivel especial del régimen, que supone tanto la aplicación del tratamiento especial de conformación de la base imponible en las operaciones intragrupo, como la consideración de estas operaciones como un sector diferenciado de la actividad y la facultad de renuncia a las exenciones del artículo 20.Uno. Además, la aplicación de este nivel del régimen lleva aparejada la obligación de llevar un sistema de información contable analítico al que luego nos referiremos. La opción por parte del grupo por este segundo nivel de aplicación exige que todas y cada una de las entidades integrantes manifiesten su voluntad en este sentido adoptando el pertinente acuerdo en sus Consejos de Administración.

En atención a todo lo anteriormente expuesto cabe recordar que el artículo 163 nonies. Cuatro.1.^a de la Ley 37/1992 obliga a la entidad dominante a comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:

El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 quinquies y sexies de la Ley 37/1992. Toda esta información deberá presentarse antes del inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

La relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior, en su caso. Esta información deberá comunicarse durante el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente.

La renuncia al régimen especial, que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, tanto en lo relativo a la renuncia del total de entidades que apliquen el régimen especial como en cuanto a las renunciaciones individuales.

La opción que se establece en el artículo 163 sexies.Cinco de la Ley 37/1992, que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La norma también regula el grupo en un sentido dinámico. Es decir, la composición de este puede variar al producirse entradas en el mismo de nuevas entidades o casos en los que dejen de pertenecer a aquel entidades integradas con anterioridad.

Las nuevas entidades que pueden integrarse en el grupo pueden ser de nueva creación o ya existentes. Para las de nueva creación la norma prevé su integración en el grupo desde el momento de su constitución, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios. Desde luego este mandato puede resultar de imposible cumplimiento si se piensa que no será fácil que una sociedad de nueva creación adopte el acuerdo en su Consejo de Administración en el plazo fijado en la norma (diciembre del año anterior), lo que supondría, casi con generalidad, que habría de esperar hasta el año siguiente al de su constitución para su plena adhesión. Desde luego, no parece lógica esta conclusión.

Por su parte, y en cuanto a las entidades ya existentes, pueden integrarse en el grupo aquellas sobre las que se adquiriera una participación que supere el 50%. En este caso se prevé la integración en el grupo a partir del año natural siguiente al de la adquisición de la participación mencionada. Aquí de nuevo cabe subrayar la exigencia de que exista un acuerdo del Consejo de Administración que ha de ser adoptado en el mes de diciembre del año anterior a aquel en el que se desee aplicar el régimen.

En sentido contrario, las entidades dependientes que dejen de tener esta condición por incumplirse cualquier requisito (grado de dominio, residencia...) quedarán excluidas del grupo desde el período de liquidación en que se produzca aquella circunstancia. No debe olvidarse que la aplicación del régimen presupone el período de liquidación mensual, por lo que la exclusión determinará en muchas ocasiones que la entidad excluida vuelva a tener que presentar sus declaraciones trimestralmente y que la primera que haya de cumplimentar no comprenda todo un trimestre sino solo los meses del mismo en los que ya ha resultado excluida del régimen.

La exclusión del régimen especial se regula en el artículo 163 septies, en el que cabe distinguir los casos de exclusión total, que despliegan sus efectos para todas las entidades del grupo, de aquellos que afectan singularmente a algunas entidades. Los dos supuestos de exclusión general que regula el precepto son los siguientes:

- 1.º La concurrencia de cualquiera de las circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 53 de la LGT, determinan la aplicación del método de estimación indirecta.
- 2.º El incumplimiento de la obligación de confección y conservación del sistema de información contable a que se refiere el artículo 163 nonies.Cuatro.3.ª de la Ley 37/1992, que, como antes se dijo, se exige para el supuesto de opción por el nivel avanzado del régimen.

Esta exclusión produce efecto en el período de liquidación en que concurra alguna de estas circunstancias del grupo y en los siguientes, de manera que todas las entidades han de regirse por el régimen general del impuesto (art. 163 septies.Dos).

Por su parte, y de acuerdo a la dicción del artículo 163 septies.Tres, una entidad integrante del grupo que se encontrase, al término de cualquier periodo de liquidación, en situación de concurso o en proceso de liquidación, quedará excluida del régimen especial del grupo desde dicho periodo. Esta causa solo afecta a esa entidad, como el precepto aclara expresamente al permitir la aplicación del régimen para el resto de entidades.

4.3. Contenido del régimen especial.

Ya antes se ha apuntado que el régimen tiene dos niveles, que son acumulativos (el básico se aplica siempre) y cuya aplicación depende la voluntaria opción de las entidades que integran el grupo. El nivel básico queda circunscrito simplemente a la compensación de saldos de todas las entidades integradas. El segundo nivel sin embargo ya determina la introducción de reglas especiales para las operaciones intragrupo que suponen alterar las reglas generales de funcionamiento del impuesto.

El nivel básico del régimen especial permite evitar el perjuicio financiero que derivaría para el grupo al existir entidades cuya declaración determine un saldo a ingresar mientras para otras ese saldo resulte a compensar o a devolver. Este efecto se evita al permitir compensar todos esos saldos por el sencillo sistema de integrarlos, una vez presentadas las declaraciones de todas las entidades del grupo, en una declaración-liquidación agregada que presenta la entidad dominante. Estamos pues ante un régimen de compensación de periodicidad mensual (todas las declaraciones-liquidaciones han de presentarse mensualmente) que excluye la posibilidad de que ninguna de las entidades integradas en el grupo quede integrada en el censo de exportadores y otros operadores con derecho a la devolución mensual: de querer seguir en ese régimen de devolución la entidad debería no incluirse en el grupo. Siendo un sistema de compensación de los saldos de las declaraciones-liquidaciones de todas las entidades integradas el contenido de la declaración-liquidación agregada es muy sencillo, pues solo recoge esos saldos y no otras magnitudes tales como las bases imponibles, las cuotas devengadas o las deducibles. Efectuada esa compensación, el saldo de la declaración agregada habrá de ser ingresado por la entidad dominante si fuera positivo, o será compensado o podrá solicitarse la devolución, también de conformidad con las reglas generales, en otro caso. Para el supuesto de que dejara de aplicarse el régimen y restasen saldos pendientes de compensar, la norma prevé la imputación a las diversas entidades que conformaban el grupo en proporción al volumen de operaciones del último año natural.

El contenido del segundo nivel del régimen especial persigue una finalidad diversa a la mera corrección de distorsiones financieras pues más bien permitirá evitar que la aplicación del impuesto afecte negativamente a la estructuración del grupo. A tal fin se hace necesario introducir verdaderas reglas especiales en relación con el tratamiento de las operaciones intragrupo. En este sentido hay que atender fundamentalmente al artículo 163 octies de la ley.

El primer aspecto que ha de resaltarse es el que afecta a la conformación de la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el TAI entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial. La referida base de estas operaciones intragrupo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcial-

mente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el impuesto. Nótese que esta regla despliega su efecto en cuanto a este aspecto exclusivamente (determinar la base en las operaciones intragrupo), pero no será de aplicación en relación con el régimen de deducciones (arts. 101 y 119 y 121 de la Ley 37/1992) para el que se atenderá a la magnitud que resultaría de las reglas de base imponible establecidas en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992. Esta circunstancia plantea una duda en relación con la facturación de estas operaciones, pues la norma no prevé cuál sea la magnitud que deba hacerse constar como base imponible en la factura que documente una operación intragrupo: la que resulte de esta regla del régimen especial o la que resulte de las reglas aplicables en general en el impuesto, o ambas. Quizás el desarrollo reglamentario pueda precisar este extremo.

En consecuencia, esta regla origina que se trasladen las cuotas de IVA que se han soportado o satisfecho por la entidad que realiza la operación intragrupo. De ahí que solo se atienda a los costes que llevan aparejada una cuota de IVA satisfecha o soportada, no debiendo computarse para determinar la base aquellos otros en los que no se produce esa circunstancia (muy singularmente los de personal o los financieros) ni por supuesto ningún margen comercial.

Esas cuotas que se trasladan corresponden a los bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente en la realización de las operaciones intragrupo. Evidentemente esta circunstancia plantea no pocos problemas. No existirán en general con respecto a los empleados de forma total y directa, pero sí habrá que efectuar una imputación que requiere salvar algunas incertidumbres en el supuesto de que la utilización sea parcial (en una parte para las operaciones intragrupo y en otra para el resto de operaciones) o indirecta (que habrán de computarse en cuanto el no hacerlo originaría una distorsión, cuestión que también se plantea en el régimen de las deducciones como luego se verá). Evidentemente en estos casos la imputación habrá de hacerse en la proporción del empleo o utilización de los bienes y servicios en las operaciones intragrupo que se realicen.

Dicha imputación habrá de hacerse en el período en el que se efectúe la operación intragrupo, aunque hay que precisar la singularidad prevista en lo que se refiere a los bienes de inversión, caso en el que la norma exige que su coste se impute íntegramente dentro del período de regularización previsto en el artículo 107 de la Ley 37/1992, por lo que, *a sensu contrario*, se admite una imputación que exceda al año en el que se realiza la operación.

Evidentemente esta regla especial de concreción de la base imponible puede complicarse en su aplicación práctica en el caso, muy frecuente por otra parte, de que existan operaciones cruzadas entre las entidades que conforman el grupo, lo que exigirá acudir a sistemas de ecuaciones para llegar a fijar la base de estas operaciones.

El segundo aspecto relevante del contenido de este nivel especial del régimen está constituido por la facultad de renunciar a todas las exenciones reguladas en el artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 prevista en el tercer párrafo del artículo 163 sexies.Cinco de la Ley 37/1992. La norma recoge una facultad, es decir, que puede optarse o no por la aplicación de la exención, sin que esto afecte al régimen que deba aplicarse al resto de las operaciones, para las que se aplicará la exención, en su caso, sin posibilidad de renuncia más allá de los casos en los que esté prevista en la normativa general del

tributo. En este sentido cabe plantear el supuesto en el que concurra la posibilidad de renunciar prevista en este régimen especial con la prevista en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 en el supuesto de ciertas operaciones inmobiliarias. La ley no concreta norma de prelación alguna, aunque sería razonable defender que ha de primar la regla especial prevista en este régimen sobre la general lo que tiene además la ventaja de que exonera de ciertos requisitos impuestos en el precepto citado.

Esta renuncia es singularizada, es decir, ha de optarse por aplicar o no la exención operación por operación y reflejarse en la factura que las documente.

Evidentemente esta facultad de renunciar a las exenciones limitadas previstas en el artículo 20.Uno ha de vincularse a la consecución de la finalidad de evitar que la composición y estructura del grupo se vea lastrada por el efecto derivado de la aplicación de las reglas generales del impuesto, lo que exige que se repercuta cuota, de acuerdo a la regla especial antes comentada, en las operaciones intragrupo. Ahora bien, dado que la no aplicación de la exención pudiera originar más dificultades que ventajas, la norma articula el mecanismo de la renuncia operación por operación.

Vinculado directamente con lo que acabamos de comentar nos aparece la tercera especialidad en el contenido de este nivel superior o especial del régimen especial: la consideración de las operaciones intragrupo como sector diferenciado de la actividad. Es pues un sector diferenciado por dicción legal al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el impuesto. Esta regla de afectación es paralela a la de imputación antes comentada en cuanto a la determinación de la base imponible, por lo que nos encontraremos con afectaciones parciales a este sector diferenciado en el supuesto de bienes o servicios que se utilicen solo parcialmente en la realización de las operaciones intragrupo. Nótese que cabe que en este sector diferenciado por mandato legal pueden aparecer (y no será extraño si atendemos a algunos de los grupos que pueden aplicar este nivel del régimen especial, en particular los dedicados a actividades financieras) operaciones que determinen a su vez la existencia de un sector diferenciado (arrendamiento financiero o *factoring*) u otras que cumplan los requisitos previstos en el artículo 9.1.º c) para que exista un sector diferenciado. Entendemos que el mandato legal que supone considerar las operaciones intragrupo como un sector diferenciado no debería enervar la aplicación de las reglas generales previstas en el artículo 9 citado en esta materia.

En el supuesto normal de que la entidad realice tanto operaciones intragrupo como operaciones para terceros no integrados en el grupo, esta entidad tendrá dos sectores diferenciados, cada uno de ellos con sus propias reglas de deducción.

La aparición de este sector diferenciado supone la aplicación al mismo del régimen de deducciones que sea procedente en atención a sus variables. Si se realizan operaciones intragrupo que no otorguen el derecho a la deducción (art. 94 de la Ley 37/1992) habrá que calcular la prorrata procedente. En este tenor tiene trascendencia la posibilidad de renuncia a las exenciones que antes examinamos. En esa línea no debe haber ninguna duda de que regirán para este sector las reglas generales, por ejemplo en cuanto a la posibilidad de decantarse por la utilización de la prorrata especial en los términos regulados con carácter general en la ley del impuesto.

En este marco, y ya aplique en el sector diferenciado la prorrata general o la especial, nos encontraremos con bienes y servicios que se emplearán en común e indistintamente en operaciones que atribuyan y que no lo hagan derecho a deducir. Para este supuesto, el segundo párrafo del artículo 163 octies.Uno de la Ley 37/1992 concreta, como ya se expuso, que, a estos efectos, las operaciones intragrupo han de computarse conforme a los criterios generales establecidos en los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992.

Es bastante probable que, existiendo más de un sector diferenciado dentro de la actividad empresarial, no solo haya cuotas que se puedan individualizar para uno y otro sector, sino que también existan cuotas soportadas por bienes y servicios que se utilicen indistintamente en las actividades incluidas dentro de uno y otro sector.

Asimismo, y para el caso de que la entidad tenga dos sectores diferenciados (el de operaciones intragrupo y el de operaciones con terceros), nos encontraremos con bienes y servicios que se utilicen en común en ambos sectores. En este supuesto habría de atenderse a la dicción del artículo 101.Uno, cuarto párrafo de la Ley 37/1992 que dispone al respecto que cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de la misma Ley 37/1992, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia. Sin embargo, el segundo párrafo del artículo 163 octies.Tres de la Ley 37/1992 la excepciona al establecer que, por excepción a lo dispuesto en aquel precepto, los empresarios o profesionales podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de las operaciones intragrupo, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 94 de la misma Ley 37/1992.

Por lo demás, en cuanto a las deducciones en este régimen especial, hay que recordar que el artículo 163 octies.Cuatro de la Ley 37/1992 concreta que el importe de las cuotas deducibles para cada uno de los empresarios o profesionales integrados en el grupo de entidades será el que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992 y las reglas especiales establecidas en el apartado anterior del mismo artículo. Es decir, las deducciones han de practicarse individualmente por cada entidad integrada en el grupo siguiendo las reglas generales o las que resulten procedentes de ser aplicable algún régimen especial, sin que tampoco a estos efectos aquel se constituya en sujeto pasivo único ni haya que calcular magnitudes por referencia a todo el grupo como la prorrata por ejemplo.

La última nota de las que integran el contenido del nivel superior del régimen especial es la relativa a la obligación impuesta en el artículo 163 nonies.Cuatro.3.^a de la Ley 37/1992 que establece que la entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con

los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, deberá disponer de un sistema de información analítica con las siguientes características:

Ha de estar basado en criterios razonables de imputación.

Debe tener por objeto los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.Uno de la Ley 37/1992.

Ha de reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo.

Debe incluir una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados, que deberán ser homogéneos para todas las entidades del grupo y mantenerse durante todos los períodos en los que sea de aplicación el régimen especial, salvo que se modifiquen por causas razonables, que deberán justificarse en la propia memoria.

Ha de conservarse durante el plazo de prescripción del impuesto.

La ley prevé un específico régimen de infracciones para los incumplimientos de esta obligación formal en el artículo 163 nonies.Siete distinguiendo entre el incumplimiento absoluto (la no llevanza o conservación del sistema de información) considerada como infracción tributaria muy grave de la entidad dominante, y el incumplimiento relativo (las inexactitudes u omisiones), que será considerada como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción en el primer caso se concreta en multa pecuniaria proporcional del 2% del volumen de operaciones del grupo, y en el segundo, en multa pecuniaria proporcional del 10% del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida. Como se ve, aparece como sujeto infractor la entidad dominante del grupo, siendo las demás entidades que lo conformen responsables solidarias con respecto al pago de las sanciones que se impongan. Estas sanciones resultarán compatibles con las que procedan por la aplicación de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT, y su imposición determinará, por otra parte, que no quepa calificar como graves o muy graves las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de la LGT en los supuestos de no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información analítica.

4.4. Gestión del régimen especial: obligaciones y comprobación.

La norma regula en el artículo 163 nonies de la Ley 37/1992 una serie de obligaciones específicas.

A estos efectos es relevante subrayar que de acuerdo a la dicción del artículo 163 nonies.Dos de la Ley 37/1992 la entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria y que en esa condición (que hemos de caracterizar como de representante

legal) deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades.

En general, el apartado tres de este artículo impone tanto a la entidad dominante como a cada una de las entidades dependientes el deber de cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de la Ley 37/1992, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, en cuanto el sistema de inclusión en la declaración-liquidación agregada de los saldos de las declaraciones-liquidaciones individuales determina que se altere el régimen general de esta obligación.

Además, el apartado cuatro del precepto que estamos comentando enumera las obligaciones específicas remitiéndose a un posterior desarrollo reglamentario en cuanto a los requisitos, límites y condiciones de esas obligaciones.

La entidad dominante, además del cumplimiento de sus propias obligaciones, será responsable del de las siguientes:

1.^a Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información censal sobre las entidades que aplican el régimen especial y la forma en la que lo aplican:

El cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial. Nos remitimos ahora a los comentarios sobre esos requisitos efectuado con anterioridad: requisitos de la entidad dominante y de las dependientes.

La adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 quinquies y sexies de la Ley 37/1992. Los datos referidos en estas dos letras han de comunicarse a la Administración antes del inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

En particular, la opción por el nivel especial del régimen que debe manifestarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La renuncia al régimen especial tanto de todas las entidades del grupo como de una de ellas aisladamente, que también tiene fijado un plazo de ejercicio concretado en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, con mención de cualquier alteración en la composición del grupo respecto a la del año anterior. Esta información deberá comunicarse también durante el mes de diciembre de cada año natural.

2.^a Presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades y proceder o al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Las declaraciones-liquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades deberán presen-

tarse una vez presentadas las declaraciones-liquidaciones periódicas individuales de cada una de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. El período de liquidación de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

El régimen aplicable para el supuesto en que el resultado de esta declaración-liquidación agregada sea a compensar es el mismo que el aplicable en el régimen general del impuesto: podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones agregadas que se presenten con posterioridad, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las declaraciones-liquidaciones individuales en que se origine dicho exceso. Igualmente, el grupo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II del Título VIII de la Ley 37/1992, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones agregadas posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva. Además, la norma prevé la imposibilidad de que las entidades integradas en el grupo acudan al procedimiento especial de devolución a exportadores y otros operadores comerciales.

Por último, y como ya se expuso con anterioridad, si al dejar de aplicarse el régimen especial quedasen cantidades pendientes de compensación, las mismas se imputarán a dichas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido de aplicación, aplicando a tal efecto lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992.

3.ª Disponer de un sistema de información analítica relativo a las operaciones intragrupo, cuyo examen se efectuó con anterioridad.

El artículo 163 nonies regula el régimen de las declaraciones-liquidaciones extemporáneas, fijando las reglas específicas en atención a que la declaración extemporánea sea la de una entidad o la de la agregada.

Cuando sea alguna de las entidades integradas en el grupo de entidades la que presente una declaración-liquidación individual extemporánea, se aplicarán los recargos e intereses que, en su caso, procedan conforme al artículo 27 de la LGT, sin que a tales efectos tenga incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de la declaración-liquidación individual, en su caso, presentada, en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades.

Si la declaración-liquidación extemporánea es la agregada, correspondiente al grupo de entidades, entonces los recargos que establece el artículo 27 de la LGT se aplicarán sobre el resultado de la misma, siendo responsable de su ingreso la entidad dominante.

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial.

Con respecto a las actuaciones administrativas de comprobación, la norma prevé que las dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el

régimen especial del grupo de entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo; si bien las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria por mandato expreso de la norma. En este sentido la norma precisa que las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

En cuanto a la interrupción de la prescripción, se prevé también expresamente en la ley que las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades producirían ese efecto con respecto al impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas.

Por último la norma concreta que se entenderá que concurre la circunstancia de especial complejidad prevista en el artículo 150.1 de la LGT cuando se aplique este régimen especial, lo que puede tener lógica de haberse optado por su nivel especial, pero resulta demasiado rígido para el caso de la simple aplicación del sistema de compensación de saldos.

4.5. Regulación en el IVA de las operaciones financieras.

La disposición adicional sexta de la Ley 36/2006 ordena al Gobierno a efectuar un estudio del régimen aplicable en el IVA y en el IGIC a los servicios financieros y del régimen de deducciones de las entidades de este sector que podría cristalizar en la remisión de un proyecto de ley a las Cortes en el plazo de doce meses. Esta previsión se enmarca en la discusión que actualmente se está produciendo en el ámbito comunitario sobre el régimen aplicable a estos servicios y, si bien indirectamente, está relacionada con el nuevo régimen del grupo de entidades que a buen seguro, al menos en su nivel avanzado, tiene gran interés para las entidades financieras.