

JOSÉ 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 durante estos últimos meses (Leyes 23/2005, 24/2005, 30/2005, 3/2006 y 4/2006) y que afectan a un número de contribuyentes muy elevado. Asimismo, examinan el Reglamento comunitario CE/1777/2005, del Consejo, de 17 de octubre, que contiene ciertas medidas de ejecución de la Sexta Directiva y que, como Reglamento comunitario que es, resulta directamente aplicable en nuestro país, por lo que su estudio resulta directamente aplicable, y que, además, ha de tenerse en cuenta que es la primera vez que se dicta una norma de este tenor en este ámbito.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Novedades introducidas por las Leyes 23 y 24/2005.
 - a) Localización de las entregas de gas y electricidad.
 - b) Exención de los servicios postales.
 - c) Tipo impositivo de ciertas entregas de viviendas.
- III. Novedades introducidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2006.
 - a) Exención de ciertos arrendamientos de viviendas.
 - b) Tipo impositivo de la televisión digital.
- IV. Compensación agraria (Ley 4/2006).
- V. Tratamiento de las subvenciones. La Ley 3/2006.
- VI. El Reglamento CE/1777/2005, del Consejo, de 17 de octubre de 2005, sobre medidas de ejecución de la Sexta Directiva.
 - a) Naturaleza y eficacia.
 - b) Contenido.

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, en fecha reciente se ha aprobado el Proyecto de Ley por el que se propone la reforma del IRPF. Igualmente, para una fecha no lejana se anuncian reformas en el Impuesto sobre Sociedades. En este contexto, el único gran impuesto estatal que aparentemente permanece inalterado es el IVA. No es así. En los últimos meses se han introducido diversos cambios en su Ley reguladora, la Ley 37/1992, que si bien tienen un alcance menor, lo cierto es que afectan a un número de contribuyentes muy elevado. Estos cambios se han efectuado por diversas leyes, ya que la desaparición del vehículo que constituía la denominada Ley de acompañamiento ha dado lugar a una cierta dispersión en las modificaciones legales que han de realizarse.

Adicionalmente, hay que citar un Reglamento aprobado por el Consejo de Ministros de la Unión Europea que, como tal resulta directamente aplicable en todos sus Estados miembros y que contiene medidas de ejecución de la Sexta Directiva comunitaria sobre IVA (Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo). Este Reglamento ha pasado relativamente desapercibido, pero, en cuanto completa la normativa comunitaria sobre el IVA y, como se ha dicho, es directamente aplicable en España, reviste un cierto interés.

En la voluntad de integrar todas estas novedades legales se escriben estas páginas.

II. NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LAS LEYES 23 Y 24/2005

a) Localización de las entregas de gas y electricidad.

La Ley 23/2005 ha introducido o modificado una serie de preceptos en la Ley del IVA para su adaptación a la Directiva 2003/92/CE, de 7 de octubre. Esta Directiva se adoptó para adecuar la Sexta Directiva comunitaria sobre el IVA, Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, a la liberalización de los intercambios de gas y electricidad, liberalización que ha de dar lugar a la generalización de los intercambios internacionales de estos productos. Al objeto de adecuar la normativa sobre IVA a estos intercambios internacionales, se han previsto reglas específicas de localización, incluidas en los artículos 8 y 9 de la Sexta Directiva. El contenido de estos preceptos y la solución técnica que se ha adoptado para resolver el problema de dichos intercambios internacionales se analizarán con posterioridad, al estudiar el contenido de estas reglas.

Los efectos cruzados propios de la técnica legislativa del impuesto obligan a modificar varios artículos más en la norma comunitaria.

En la Ley del IVA ocurre lo mismo. Las nuevas reglas de localización se incluyen en los artículos 68 y 70; sin embargo, los ajustes que han de introducirse en otros preceptos de esta norma hacen que el número de artículos que se modifica sea sensiblemente superior.

Con carácter previo a su análisis, quizá convenga señalar que la Directiva que se citó entró en vigor el 1 de enero de 2005, por lo que la transposición al derecho interno se produce con varios meses de retraso. La DGT, consciente del incumplimiento que suponía la no transposición en plazo de la Directiva, dictó la Resolución 1/2005, en la que, en resumidas cuentas, se acudía al efecto directo del derecho comunitario para invocar la aplicación directa de la norma comunitaria en tanto en cuanto no se procediese a la transposición. Como es sabido, el efecto directo de las normas comunitarias no transpuestas sólo se puede invocar por los ciudadanos, no es aplicable sin más por parte del Estado que ha incumplido sus obligaciones de transposición; sin embargo, en este contexto, en el que lo que se dirime son reglas de localización, con la posibilidad de que se produzcan supuestos tanto de doble imposición como de no imposición, quizá es justificable el proceder de la DGT. En cualquier caso, las normas que se van a comentar han venido siendo aplicables en nuestro país, con alguna excepción, que se comentará, desde el 1 de enero de 2005.

Como se dijo, el origen principal del cambio legislativo se encuentra en las reglas de localización aplicables a estos intercambios. Por ello, parece conveniente comenzar el análisis por éstas.

Los **critérios para la localización** de las entregas de gas y electricidad se contienen en el artículo 68.Siete, de nuevo cuño. La dicción del precepto es la siguiente:

«68.Siete. Las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto en los supuestos que se citan a continuación:

1.º Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando éste tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

A estos efectos, se entenderá por empresario o profesional revendedor aquel cuya actividad principal respecto a las compras de los citados gas o electricidad consista en la reventa de dichos productos, siempre que el consumo propio de tales bienes sea insignificante.

2.º Cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del impuesto. A estos efectos, se considerará que tal uso o consumo se produce en el citado territorio cuando en él se encuentre el contador en el que se efectúe la medición.

Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el territorio de aplicación del impuesto cuando el adquirente tenga en ese territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.»

En el estudio de estas reglas de tributación es preciso tener en cuenta la razón de ser de su establecimiento; la realización de intercambios internacionales de gas y electricidad que, si bien han de seguir las reglas al uso para los intercambios internacionales de mercancías, recordemos que el gas y la electricidad tienen este calificativo a los efectos del IVA –arts. 8.Uno de la Ley 37/1992 y 5.1 de la Sexta Directiva–, se enfrentan con el serio inconveniente de la prueba de su transporte.

No se trata del irresoluto problema de la prueba del transporte en los intercambios intracomunitarios, sino de que incluso en operaciones extracomunitarias, el recurso al documento aduanero acreditativo de la salida de una determinada mercancía del territorio de la Comunidad es inviable, ya que no hay posibilidad de que mediante un documento administrativo se tenga certeza de dicha salida. Esta imposibilidad se debe a los sistemas o redes de suministro, que son tales que no permiten el referido control.

En estos términos, la utilización de los esquemas tradicionales de exención por exportaciones o entregas intracomunitarias no parecía la mejor opción, ya que hubiera supuesto el diseño de un sistema de muy difícil aplicación práctica. En estas circunstancias, la cuestión de los intercambios internacionales se ha resuelto mediante el señalamiento de reglas de localización específicas que en modo alguno toman en consideración la cuestión del transporte de las mercancías, como veremos, sino que atienden a otros parámetros.

Antes de analizar las anunciadas reglas de localización, quizá merezca la pena hacer una **delimitación objetiva** de los bienes a los que se van a aplicar; se trata de entregas de «gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad». Tenemos, por tanto, dos categorías distintas:

- Entregas de electricidad, para las cuales no parece que haya especiales dudas en cuanto a su configuración por razón del objeto.
- Entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural, respecto a las que, lo que haya de entenderse por gas, no parece que plantee especiales controversias, pero lo que deba considerarse como sistema de distribución de gas natural puede generar algunas dudas. En los comentarios que se hacen al artículo 66.3.º se apuntan algunos criterios sobre el particular.

Las **reglas de localización** que se contienen en el precepto que se ha transcrito son dos y dependen de la condición del comprador:

- a) Suministros en los cuales el comprador es un revendedor de electricidad. Estos suministros se entienden realizados en el lugar donde radique la sede de actividad o establecimiento

que realiza la operación. Es importante señalar que esta regla de tributación prescinde por completo de elementos tales como la utilización que se pueda hacer de dichos gas o electricidad o de la ubicación del vendedor. La aplicación de esta regla de localización puede conducir a situaciones chocantes, como se expone en el ejemplo, pero tiene como virtud la sencillez en su aplicación.

Se aclara por la norma que consumos efectivos, en la medida en que resulten residuales o de pequeña importancia, no enervarán su aplicación.

EJEMPLO

Una empresa con sede de actividad en España se dedica a comprar electricidad en Canadá para revenderla a empresas de dicho país. Esta empresa no tiene sede de actividad ni establecimiento permanente en este país.

De acuerdo con la regla que se acaba de exponer, los suministros que hacen sus proveedores a esta empresa han de entenderse realizados en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que están sujetos al IVA. Por su parte, las entregas de electricidad que realice esta empresa no estarán sujetas a imposición, al considerarse realizadas fuera del citado territorio.

Es importante señalar que las condiciones regulatorias existentes en la mayor parte de los países hacen que un ejemplo como el que se ha expuesto resulte poco probable, ya que es habitual que se exija algún tipo de presencia empresarial para la realización de operaciones.

- b) Suministros en los cuales el comprador es consumidor final de gas o electricidad. En tales casos, los citados suministros se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto si el consumo de los mismos se realiza en dicho territorio. Es fundamental tener en cuenta que, a estos efectos, tienen la consideración de consumidores finales tanto los particulares que adquieren estos productos para consumo propio como quienes, teniendo la condición de empresarios o profesionales y actuando como tales, adquieren el gas o la electricidad para su utilización en el desarrollo de su actividad.

A diferencia de lo que ocurre en otros contextos, la norma aporta un elemento para la apreciación del requisito de la utilización efectiva: la medición del consumo. De esta manera, si los contadores con los cuales se miden los consumos de gas o electricidad se encuentran en el territorio de aplicación del impuesto, los suministros de dichos bienes se entenderán realizados en el citado territorio, no así en otro caso.

Es habitual en estos suministros que la cantidad de producto entregado sea superior a la que realmente se necesita, ya que de esta forma se evitan interrupciones en el funciona-

miento de las instalaciones que los utilizan. El problema de los remanentes o excedentes se soluciona por la norma apuntando a la sede de actividad o establecimiento permanente que haya efectuado la adquisición.

Resuelta la cuestión de la localización de las entregas de estos productos, la siguiente que se aborda por la Directiva, y con ella por la Ley 37/1992, es la correspondiente a los servicios necesarios para que dichos productos lleguen a los clientes. A esta finalidad responde la nueva letra que se añade en el artículo 70.Uno.5.º B) de la Ley 37/1992, que incluye entre los servicios a los que se aplican las reglas de localización contenidas en este precepto los siguientes:

«k) La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.»

De la redacción del precepto es evidente una cierta amplitud en su contenido, que incluye no sólo los servicios de acceso a las redes de distribución, sino también los peajes que se puedan pagar por el transporte y cualesquiera servicios accesorios relacionados con los anteriores.

Recordemos que en operaciones entre empresas, que serán las más habituales en este contexto, la regla que contiene el artículo 70.Uno.5.º A) a) de la Ley 37/1992 consiste en la localización en sede del destinatario, con independencia de dónde se encuentre el prestador del servicio.

Las normas descritas integran el nudo gordiano de la tributación de estas operaciones; no obstante, los preceptos modificados son más, y ello como consecuencia de la necesidad de ajustar otras disposiciones de la Ley 37/1992 para implantar el régimen de tributación descrito. Los citados preceptos y sus modificaciones son los siguientes:

1.º Los que regulan los hechos imponibles que se producen como consecuencia de los **intercambios intracomunitarios** de gas y electricidad. Al objeto de evitar la existencia de hechos imponibles incompatibles con las reglas de tributación descritas, se modifican los artículos 13.1.º y 9.3.º. El primero de ellos, que determina la sujeción al IVA de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, se ajusta para descartar la existencia de este hecho imponible como consecuencia de la llegada al territorio de aplicación del tributo de gas o electricidad procedente de otro país comunitario. Así, a los supuestos de exclusión de este hecho imponible se añade otro con el siguiente tenor:

«g) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el apartado siete del artículo 68.»

En la misma idea, se añade otro caso de excepción en el artículo 9.3.º, que regula los supuestos y condiciones de sujeción de las transferencias de bienes a otros Estados comunitarios. La redacción del precepto es la siguiente:

«h) Las entregas de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad que se considerarían efectuadas en otro Estado miembro de la Comunidad con arreglo a lo establecido en el apartado siete del artículo 68.

Las exclusiones a que se refieren las letras a) a h) anteriores no tendrán efecto desde el momento en que dejen de cumplirse cualesquiera de los requisitos que las condicionan.»

Queda claro, pues, que cualquier «envío» de gas o electricidad a otro país de la Comunidad que se pudiera considerar transferencia de bienes va a quedar excluido de este hecho imponible, ya que, como señala la misma disposición, en el «Estado de llegada» la operación quedará sujeta a imposición por aplicación de reglas equivalentes a las incluidas en el artículo 68.Siete de la Ley 37/1992.

Añadiremos que la posibilidad de que existan operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de mercancías se enerva por la referencia que el artículo 16 hace al 9.3.º, de forma tal que no hay riesgo de doble imposición por la realización de estas operaciones.

2.º Se ajusta igualmente la sujeción de las **importaciones** consecuencia de la entrada en el territorio de aplicación del tributo de gas o electricidad de origen extracomunitario.

A tal efecto, se añade un nuevo ordinal en el artículo 66, conforme al cual están exentas:

«3.º Las importaciones de gas a través del sistema de distribución de gas natural o de electricidad, con independencia del lugar en el que deba considerarse efectuada la entrega de dichos productos.»

La razón de ser de la exención es relativamente sencilla; se trata de evitar la doble imposición que se produciría en caso de que se gravasen como importaciones suministros de gas o electricidad que, como tales, van a tributar igualmente conforme a las reglas de localización que se han descrito anteriormente. Es importante señalar que la exención no se condiciona a que las citadas operaciones queden sujetas a tributación en el territorio de aplicación del impuesto, pues la norma aclara que la exención es aplicable con independencia del lugar en el que deban entenderse realizadas las correspondientes entregas. Esta falta de conexión se justifica por dos razones:

- En primer lugar, porque los consumos que se efectúen en nuestro país tienen asegurada su tributación en aplicación de las reglas de localización que ya hemos analizado.
- En segundo lugar, porque nuestro país puede ser lugar de paso para suministros de gas o electricidad que van a tributar en otros Estados comunitarios. La doble imposición en este caso se produciría por el gravamen de la importación en España y de la entrega en el país de destino. Considerando este efecto no deseable, la norma descarta la existencia de vinculación alguna entre la exención y el gravamen de la entrega en nuestro país.

En relación con la aplicación de esta exención, la DGT ha tenido ocasión de pronunciarse en contestación a consulta vinculante de 12 de julio de 2005, n.º V1406-05, señalando lo siguiente:

«En cuanto a la aplicación de la exención prevista para la importación de gas cuando la entrada de dicho bien se produce por vía marítima o terrestre, hay que tener presente que, de acuerdo con el considerando sexto de la Directiva 2003/92/CE, la importación de gas a través del sistema de distribución de gas natural y la importación de electricidad debe quedar exenta del impuesto para evitar la doble imposición.

En este sentido, y en los mismos términos, se introduce una nueva letra k) en el artículo 14.1 de la Sexta Directiva, donde se establecen las exenciones relativas a las importaciones.

Al respecto, se plantea si dicha exención en la importación de gas en el territorio aduanero de la Comunidad ha de considerarse aplicable únicamente cuando la entrada tiene lugar utilizando el sistema de distribución de gas natural.

Para concretar dicho extremo, conviene de nuevo acudir a la Directiva 2003/55/CE, que establece en su artículo 2 un conjunto de definiciones relativas a conceptos tales como “compañía de gas natural”, en la que expresamente se incluye a cualquier persona física o jurídica que opere con gas natural licuado (GNL).

En este sentido, resulta práctica habitual para este tipo de operadores la licuefacción del gas para su transporte en barcos o medios de transporte terrestre y su posterior regasificación para el suministro a los correspondientes gasoductos.

Al respecto, la Sexta Directiva, en su artículo 7, donde define el hecho imponible importación, no realiza distinción alguna del medio de transporte que sea utilizado en cada caso por los operadores para llevar a cabo la importación de mercancías, siendo por tanto el elemento esencial que concreta las mismas el hecho de que tenga lugar su entrada en el interior de la Comunidad.

Por otra parte, cualquier distinción que pudiera establecerse a estos efectos resultaría contraria a los principios de neutralidad y generalidad que definen el Impuesto, alterando la libre elección por los operadores del medio de transporte del gas que consideren más adecuado en cada caso.

Por todo ello, es criterio de este Centro Directivo considerar que la entrada en el territorio aduanero de la Comunidad efectuada en los términos previstos por el artículo 7 de la Sexta Directiva, cuya transposición en España se encuentra recogida esencialmente en los artículos 18 y 19 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29), de gas licuado transportado a bordo de buques, camiones cisterna o ferrocarriles para ser objeto a su llegada al territorio aduanero de la Comunidad de regasificación y posterior suministro a las redes de gasoductos, se beneficia de la exención prevista por la letra k) del artículo 14.1 de la Sexta Directiva (artículo 66 de la Ley 37/1992).»

Aunque esta contestación se dictó en aplicación de la Resolución 1/2005 de la DGT, con la nueva redacción del artículo 66.3.º resulta igualmente aplicable pues, como dijimos, esta Resolución no hizo sino anticipar los cambios legislativos que habían de producirse en este ámbito.

3.º El siguiente precepto en el que se incide es el 84, al objeto de establecer la aplicación del mecanismo de **inversión del sujeto pasivo** de forma generalizada para estos suministros, siempre que el proveedor no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto y el comprador sea, bien empresario o profesional, bien persona jurídica que no actúe como empresario o profesional. La dicción del precepto es la siguiente:

«4.º Sin perjuicio de lo dispuesto en los números anteriores, los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el apartado siete del artículo 68, siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el citado territorio y le hayan comunicado el número de identificación que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tengan atribuido por la Administración española.»

Nótese que en las operaciones en las cuales el destinatario sea empresario o profesional, el nuevo supuesto de inversión impositiva es redundante con el que se contiene con carácter general en el 84.Uno.2.º de la misma Ley para los casos en que el proveedor no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

4.º Finalmente, hay una serie de ajustes meramente técnicos, que son los siguientes:

- Artículo 92.Uno.3.º, que se redacta de nuevo para incluir las cuotas soportadas por inversión del sujeto pasivo conforme al 84.Uno.4.º entre las cuotas deducibles.
- Artículo 119.Dos, en el cual se incluye igualmente el 84.Uno.4.º al respecto de las operaciones que se pueden realizar o no por no establecidos teniendo, no obstante, acceso al régimen de devoluciones que se prevé en el citado artículo 119.
- Artículo 170.Dos.4.º, en el que se añade asimismo el nuevo supuesto de inversión a los efectos de la infracción específica que contiene este precepto para cuotas no consignadas por los destinatarios sujetos pasivos del tributo. En la medida en que se trata de derecho sancionador, la Resolución 1/2005 de la DGT no contenía referencia alguna a este particular. De hecho, ésta es la diferencia de contenido existente entre la meritada Resolución y los cambios legales que ahora se comentan.

b) Exención de los servicios postales.

Las mismas normas han dado nueva redacción al precepto que regula la exención de los servicios postales (el art. 20.Uno.1.º de la Ley 37/1992). De acuerdo con la nueva configuración de la exención, a partir del 1 de enero de 2006 la misma sólo es aplicable a las siguientes operaciones:

«Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas, que constituyan el servicio postal universal y estén reservadas al operador al que se encomienda su prestación, de acuerdo con la Ley 24/1998, de 13 de julio, del servicio postal universal y de liberalización de los servicios postales.»

Es evidente, y así se señala en la exposición de motivos de la norma, que la voluntad de la misma es eliminar distorsiones de competencia que se pudiera ocasionar en relación con operaciones en las cuales los servicios públicos postales compiten con los operadores privados. En esta inteligencia, se justifica que la exención se limite a las operaciones reservadas al operador postal universal, que son aquellas en las que la distorsión de competencia no se produce. Evidentemente, será la regulación postal, la Ley 24/1998 y su normativa de desarrollo, la que dilucide lo que son servicios reservados al operador postal universal y los que no.

c) Tipo impositivo de ciertas entregas de viviendas.

La última novedad introducida por las Leyes que se citaron afecta a los supuestos de tributación reducida que se aplican a determinadas viviendas. Concretamente, el artículo 91.Dos.1.º 6.º recibe una nueva redacción conforme a la cual se aplica el 4 por 100 a las entregas de las viviendas siguientes:

«6.º Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.»

Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el Capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente.»

Parece evidente que la voluntad del legislador era incentivar el funcionamiento de estas sociedades, concediendo para ello un beneficio fiscal que se justifica por el hecho de que las cuotas soportadas por la adquisición de estas viviendas, en la medida en que van a explotarse en virtud de operaciones sujetas pero exentas, no serán deducibles para estas sociedades.

La aplicación de la norma no está exenta de dificultades. En primer lugar, porque el tipo impositivo aplicable a la entrega de las viviendas depende del uso que haga de ellas el adquirente, por lo que de alguna manera éste le tendrá que manifestar al transmitente la previsión de uso que le va a permitir aplicar el régimen especial previsto en el Impuesto sobre Sociedades. En la medida en que esta disposición

no es sino la continuación de la ya existente con anterioridad, habría que acudir a la comunicación que prevé el artículo 26 bis del Reglamento del impuesto para resolver esta cuestión. Recordemos que en dicha comunicación el adquirente pone de manifiesto al transmitente su intención de destinar las viviendas a operaciones de arrendamiento acreedoras al beneficio fiscal citado en el Impuesto sobre Sociedades, asumiendo la responsabilidad solidaria de pagar el tributo no repercutido en caso de que se haya beneficiado indebidamente de una aplicación del supuesto de tributación reducida.

En segundo lugar, porque la aplicación del régimen que se prevé en el Impuesto sobre Sociedades exige disponer ya desde el principio del período impositivo de una determinada cantidad de viviendas (10) en alquiler, lo cual podría impedir la aplicación de este beneficio fiscal a sociedades que se incorporan como inversoras a este mercado, desvirtuando sus posibles bondades en la mayor parte de los casos.

III. NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2006

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2006 ha introducido dos modificaciones en la Ley 37/1992, que son las siguientes:

a) Exención de ciertos arrendamientos de viviendas.

Se da nueva redacción al artículo 20.Uno.23.º b), que desde el 1 de enero dispone lo siguiente:

«b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.»

Esta ampliación de la exención de los arrendamientos de viviendas supone una excepción a la norma contenida en el mismo artículo 20.Uno.23.º conforme a la cual no están exentos los arrendamientos de viviendas que van a ser subarrendadas. No cabe duda de que la modificación legislativa pretende el establecimiento de un nuevo incentivo para impulsar el mercado de vivienda en arrendamiento; sin embargo, en la medida en que la exención está subordinada a la condición del arrendatario, resulta discutible desde el punto de vista de la neutralidad del tributo o de la no discriminación por razón del destinatario de las operaciones.

Con todo, en el caso de las sociedades dedicadas a la gestión de programas públicos de alquiler la norma es susceptible de aplicación. Por el contrario, en el caso de sociedades que tienen derecho al régimen previsto en el Impuesto sobre sociedades para el arrendamiento de viviendas, el beneficio

fiscal que se introduce en el IVA no genera más que perplejidad, ya que los títulos en virtud de los cuales se puede disponer de viviendas para explotarlas y tener derecho a la bonificación existente en la imposición societaria no incluyen el arrendamiento. En esta idea, bien el legislador ha creado una norma que no es aplicable, bien ha introducido un supuesto subjetivo de exención operativa única y exclusivamente por razón de la condición del arrendatario, lo cual tampoco es de recibo.

b) Tipo impositivo de la televisión digital.

Igualmente, el artículo 91.Uno.2.16.º se modifica, en este caso para reducir el tipo impositivo aplicable a ciertos servicios de radiodifusión y televisión. La nueva redacción del precepto es la siguiente:

«El suministro y recepción de servicios de radiodifusión digital y televisión digital, quedando excluidos de este concepto la explotación de las infraestructuras de transmisión y la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas necesarias a tal fin.»

La delimitación del supuesto de tributación no resulta especialmente compleja, ya que el precepto reproducido es relativamente claro; se trata únicamente de servicios digitales. En consecuencia, servicios de televisión o radiodifusión analógica no tendrían derecho a este beneficio fiscal.

Con todo, es quizá conveniente delimitar adecuadamente cuándo existe realmente una prestación de servicios de radiodifusión o televisión susceptible de quedar gravada, en su caso, al 7 por 100. En las emisoras de radio o televisión denominadas generalistas, esto es, las que no cobran cantidad alguna de sus espectadores o radioyentes, los servicios realmente existentes son los publicitarios que se prestan a quienes insertan anuncios en ellas. Estos servicios publicitarios no están dentro del ámbito de aplicación del beneficio fiscal, por lo que su gravamen habrá de realizarse conforme a las reglas generales del tributo y a su tipo general. Por el contrario, cuando realmente existe una prestación de servicios a la que es aplicable el tipo reducido es en los casos en que se percibe de los destinatarios de dichos servicios una contraprestación por ellos. No se trata de que por existir dicha contraprestación deba llegarse a la conclusión de que existe el servicio, lo que ocurre es que dicha existencia implica la identificación de los destinatarios de los mismos, requisito que no concurre en los servicios de radiodifusión y televisión que se difunden libremente. El requisito de identificación del destinatario de las operaciones sí que se puede considerar constitutivo para la sujeción de las mismas al IVA.

IV. COMPENSACIÓN AGRARIA (LEY 4/2006)

La Ley 4/2006 ha introducido modificaciones diversas en nuestro sistema tributario. Sin duda, la más importante tiene por objeto el régimen de tonelaje en el Impuesto sobre Sociedades; sin embargo, esta misma Ley ha modificado el artículo 130 de la Ley 37/1992 para dar cumplimiento al compromiso asumido con agricultores y ganaderos que, a lo largo de los últimos meses

de 2005, protagonizaron movilizaciones diversas para conseguir medidas compensatorias ante la carestía de los combustibles. Una de estas medidas fue precisamente la elevación de los porcentajes de compensación en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

Así, desde la entrada en vigor de esta modificación normativa, los referidos porcentajes quedan establecidos como sigue:

- a) El 9 por 100 para las actividades agrícolas y forestales.
- b) El 7,5 por 100 para actividades ganaderas y pesqueras.

Estos nuevos porcentajes se supone que han de compensar las mayores cuotas de IVA soportadas por los empresarios o profesionales que aplican el régimen especial, ya que conforme a la normativa comunitaria que regula este régimen (art. 25 de la Sexta Directiva), dicha compensación tiene como cometido resarcir a los citados empresarios o profesionales por las cuotas que soportan y no pueden deducir (recordemos que éstas son las dos características del régimen especial, imposibilidad de deducir las cuotas soportadas y, a cambio, percepción de la compensación cuyos porcentajes se han elevado).

La elevación de los porcentajes de compensación tiene efecto retroactivo, ya que se aplica a partir del 1 de enero de 2006. En orden a facilitar la aplicación de este efecto retroactivo, la disposición transitoria segunda de la Ley 4/2006 señala que los nuevos porcentajes de compensación serán aplicables a las cantidades que, como contraprestación por las operaciones de que se trate, se paguen a partir de la citada fecha.

En la interpretación de esta disposición es importante tener en cuenta, de una parte, que se trata de una disposición transitoria, de otra, que el porcentaje de compensación aplicable, conforme al último párrafo del artículo 130.Cinco, es el vigente en el momento en que nazca el derecho a su percepción, que es cuando se realizan las entregas de bienes o prestaciones de servicios que generan este derecho. Conjugando ambas circunstancias, únicamente las operaciones que se hayan realizado a partir de 1 de enero y cuyas compensaciones se cobren a partir de esta fecha son las que van a generar compensaciones a los tipos incrementados. En otro caso, esto es, si se trata de operaciones anteriores a esta fecha o de compensaciones que se han pagado igualmente con anterioridad, los porcentajes aplicables serían los vigentes a 31 de diciembre de 2005, que eran el 8 y 7 por 100 respectivamente. Sobre este particular se ha pronunciado recientemente la DGT en contestación de 19 de abril de 2006, n.º V0749-06, en la que se señala lo siguiente:

«Esta disposición transitoria segunda tiene como finalidad, como su propia naturaleza indica, fijar un régimen transitorio, es decir, señalar las condiciones aplicables a aquellas operaciones para las cuales pudiera resultar dudoso el porcentaje de compensación que les corresponda. Obviamente, la disposición transitoria citada no puede modificar la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido 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 estas circunstancias, 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 por ciento, respectivamente. Para estas operaciones 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 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.

Finalmente, ha de analizarse la situación relativa a ciertas cesiones de productos naturales que forman parte de operaciones complejas cuya terminación se produce después del 1 de enero de 2006. Esta situación puede ser 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 son trasladables a estos efectos. Éste es el caso de los siguientes supuestos:

a) 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.

A este respecto, hay que tener en cuenta que, en virtud de lo dispuesto en el número 3.º del apartado uno del artículo 75 de la Ley 37/1992, en el caso de las entregas efectuadas en régimen de depósito o comisión de venta efectuadas a las cooperativas agrarias para que éstas 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 aquélla efectúe la entrega de los productos al tercero adquirente.

En las entregas a las Cooperativas Agrarias de productos naturales en depósito o comisión de venta, efectuadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca para que aquéllas efectúen en nombre propio su venta a terceros, se aplicará el porcentaje de compensación vigente en el momento de la referida venta.

b) Entregas de productos naturales de la campaña vigente a 1 de enero de 2006, que se realicen de forma fraccionada a lo largo del tiempo y cuyo periodo de recepción por el adquirente, en el desarrollo de aquélla, finalice en dicha fecha o con posterioridad a la misma.

c) Entregas de productos naturales correspondientes a la citada campaña 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 los dos párrafos anteriores, en la medida en que son tales que el establecimiento del momento en que se produce la entrega de los referidos productos es compleja, habrá de determinarse el porcentaje de compensación aplicable 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 por ciento.

Para cualquiera de los casos anteriores, en el supuesto de que se haya satisfecho la compensación en un porcentaje que no sea el procedente de acuerdo con los párrafos anteriores de esta contestación, ésta podrá rectificarse conforme a lo previsto en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en atención en lo dispuesto por sus artículos 13 y 14.»

V. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES. LA LEY 3/2006

Como es sabido, el pasado 6 de octubre, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictó su sentencia en el Asunto C-204/03, recurso directo planteado por la Comisión Europea contra España por el tratamiento que recibían en la normativa española a los efectos del IVA las subvenciones que no forman parte de su base imponible. Las modificaciones introducidas en la Ley 37/1992 por la Ley 3/2006 ultiman el cumplimiento de lo dispuesto por esta sentencia, aunque, como veremos, se ha ido más allá de lo que obligaba la sentencia.

Con la referida sentencia, el Tribunal ha puesto fin a la situación de incertidumbre que se había generado desde la interposición de su recurso por parte de la Comisión, estableciendo los criterios que, al entender del Tribunal de Justicia han de aplicarse para determinar si la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata es procedente o no.

El principal punto de controversia entre la Comisión y España se refería a la procedencia de aplicar el mecanismo de la prorrata por el mero hecho de percibir subvenciones que no formasen parte de la base imponible. La norma nacional, el artículo 102 de la Ley 37/1992, cuando establecía los supuestos en que había de acudir a la regla de prorrata, disponía su aplicación tanto cuando los empresarios o profesionales realizaban simultáneamente operaciones que generan y que limitaban el derecho a la deducción como cuando se trataba de empresarios que recibían subvenciones que no formaban parte de la base imponible del tributo. A continuación, el artículo 104 regulaba la forma en la que ha de proceder a dicha inclusión.

El precepto correlativo del artículo 102 de la Ley 37/1992 en la Sexta Directiva sobre IVA, que es su artículo 17.5, sólo prevé la aplicación de la regla de prorrata cuando los sujetos pasivos efectúan a la vez operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que lo limitan, sin hacer mención alguna a los supuestos en que se reciben subvenciones que no forman parte de la base imponible del tributo. No obstante, debe señalarse que el artículo equivalente al 104 de la Ley 37/1992, que es el 19 de la Sexta Directiva, sí que prevé la inclusión de las subvenciones que no formen parte de la base imponible del tributo en el denominador de la prorrata.

La falta de referencia en el artículo 17.5 de la Directiva es la que ha conducido a la Comisión Europea primero, y al Tribunal de Justicia después, a señalar la incompatibilidad de la norma española con el Derecho comunitario.

En su sentencia, el Tribunal empieza por apuntar al artículo 11.A.1 a), de la Sexta Directiva, que dispone que la base imponible estará constituida *«en las entregas de bienes y prestaciones de servicios [...], por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones»*. Este precepto es del que toma base el 78.Dos.3.º de la Ley 37/1992, que es el que regula en nuestro país los supuestos en que las subvenciones han de considerarse vinculadas al precio de las operaciones y, en consecuencia, deben incluirse en la base imponible del IVA que les corresponda.

A continuación, la sentencia menciona el artículo 17.2 a), de la citada Directiva, el cual prevé que, *«en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor [...] el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo»*.

El apartado 5 del mismo artículo señala que *«en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19»*. El artículo 19.1, de la Sexta Directiva, dispone que *«la prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:*

- *en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;*
- *en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 [de la parte A] del artículo 11»*.

Como ya se ha dicho, la controversia se centraba en el artículo 102 de la Ley 37/1992, conforme al cual la regla de prorrata era de aplicación cuando el sujeto pasivo percibía subvenciones que, con arreglo al artículo 78.Dos.3.º de esta Ley, no integran la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar sus actividades empresariales o profesionales.

Tal y como se describe en la sentencia, las autoridades fiscales españolas habían entendido que el artículo 19 de la Sexta Directiva no se limita a fijar una regla para el cálculo de la prorrata, sino que, al disponer en dicho artículo que los Estados miembros podrán incluir en el denominador de la fracción las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio de las operaciones

ni se integren, por ello, en la base imponible, se establecía una excepción a la norma establecida en el artículo 17.5, relativa a los «sujetos pasivos mixtos», excepción que permite limitar el derecho a deducción de los sujetos pasivos totales que reciben esta clase de subvenciones. Se añadía que el artículo 19 de la Sexta Directiva tiene como finalidad permitir que los Estados miembros restablezcan el equilibrio en materia de competencia, para así dar cumplimiento al principio de neutralidad del impuesto. En apoyo de su postura, tomaban como ejemplo la situación de un transportista que recibe una subvención para la adquisición de un vehículo. La subvención le permite disminuir el precio de los servicios que presta y, por ende, el importe del IVA aplicable a éstos. Según el Gobierno español, si dicho transportista tuviera además la posibilidad de deducir la totalidad del IVA aplicable a los gastos financiados con la subvención, dispondría de una ventaja añadida frente a sus competidores que no perciban subvenciones.

La apreciación del Tribunal se contiene en los apartados 21 a 31 de su sentencia.

El Tribunal parte del derecho a la deducción, inherente al principio de neutralidad del tributo, como no podía ser de otra forma. Tras recordar la razón de ser de la prorrata, afirma que el artículo 19 de la Sexta Directiva, remite de forma expresa al artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva, al que está íntegramente vinculado.

«25. (...) las disposiciones del artículo 19, apartado 1, segundo guión, relativas a las subvenciones que no sean las enunciadas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, esto es, a las subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien o servicio suministrado y que no formen parte de la base imponible del IVA, deben ser interpretadas a la luz de dicho artículo 17, apartado 5. Pues bien, este último precepto sólo se refiere a los sujetos pasivos mixtos, como se desprende expresamente de su tenor literal. De ahí que el citado artículo 19, apartado 1, segundo guión, al no tratarse de una excepción aplicable a los sujetos pasivos mixtos y totales, únicamente permite limitar el derecho a deducción, mediante la toma en consideración de las subvenciones antes definidas, en el caso de los sujetos pasivos mixtos.

26. Por consiguiente, la norma general contenida en la Ley 37/1992, que amplía la limitación del derecho a deducción mediante su aplicación a los sujetos pasivos totales, introduce una restricción mayor que la prevista expresamente en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva e incumple las disposiciones de dicha Directiva.

28. La alegación del Gobierno español, según la cual la interpretación que propone del artículo 19 de la Sexta Directiva es más adecuada para garantizar el equilibrio en materia de competencia y, por tanto, el cumplimiento del principio de neutralidad del IVA, debe ser rechazada. En efecto, los Estados miembros están obligados a aplicar la Sexta Directiva aunque la consideren mejorable. Como se desprende de la Sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos, apartados 55 y 56, aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como la neutralidad del impuesto, sigue siendo cierto que dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella, en este caso mediante la introducción de limitaciones del derecho a deducción distintas de las previstas en los artículos 17 y 19 de la citada Directiva.»

De la sentencia se podría deducir que el asunto es relativamente sencillo, ya que la propia lectura de la Sexta Directiva, en una mera interpretación literal, permite llegar a una solución que el mismo Tribunal considera satisfactoria. La cuestión posiblemente no es tan fácil. De hecho, la propia Comisión Europea había señalado que ésta era una cuestión que debía ser analizada, ya que el tratamiento que tenía en la Directiva no estaba exento de incoherencias –véase la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre estrategia de IVA contenida en el documento COM (2000)348 final, de 7 de junio de 2000–.

El punto de partida en el estudio de la cuestión se encuentra, como apunta la sentencia al citar los artículos de la Sexta Directiva que considera relevantes al respecto, en el 11, que regula la base imponible del IVA, que incluye las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones, como es sabido.

En una primera aproximación, se podría pensar que esta inclusión, como tantas otras disposiciones fiscales, no tiene otro cometido que la recaudación, aplicando el impuesto sobre la suma de la cantidad pagada por el comprador de bienes subvencionados más las propias subvenciones. Sin embargo, si tenemos en cuenta que la inmensa mayoría de las subvenciones son pagadas por entes públicos, la aplicación del tributo sobre las mismas, con la recuperación de una parte de su importe por esta vía, hace que, cuanto menos, la cuestión resulte chocante.

Alternativamente, quizá se puede pensar que la *ratio legis* de esta disposición consiste en restaurar el principio de neutralidad entre el empresario o profesional que comercializa bienes y servicios subvencionados y el resto de empresarios o profesionales, de forma que la ventaja que se obtiene como consecuencia de la percepción de la subvención, vía reducción de precios, no se vea acrecentada en la que deriva de la merma en el IVA a repercutir consecuencia del menor precio a que da lugar la subvención –precisamente ésa es su razón de ser–.

Debe señalarse que en la sentencia que citamos no se contiene consideración alguna acerca de la lógica que tiene la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA, ya que el Tribunal limita su dictamen a los supuestos en que su percepción puede limitar el derecho a la deducción, analizando supuestos en los que las subvenciones percibidas no forman parte de la base imponible del tributo.

De la misma manera, ha de insistirse en que la interpretación se justifica única y exclusivamente en la literalidad de la Directiva, llegando a reconocer que quizá la solución que se había adoptado en España era más respetuosa con el principio de neutralidad.

Bien es cierto, y es forzado reconocerlo, que no es la primera vez que la interpretación literal de la norma conduce al Tribunal a conclusiones que él mismo no considera deseables (como ocurre en la de 8 de noviembre de 2001, recaída en el Asunto C-338/98, en la que se deniega el derecho a la deducción del IVA soportado por los empleados de las empresas que utilizan para los fines de éstas sus propios coches, ya que las facturas correspondientes no están hechas a nombre de la empresa, sin perjuicio de que en la posterior de 21 de abril de 2005, correspondiente al asunto C-25/03, se dijera lo contrario, admitiendo en este caso la deducción de unas cuotas documentadas

en facturas no expedidas a nombre del empresario o profesional), pero es la primera vez, por lo menos hasta donde se conoce, que no se dan más razones que la letra de la norma, sin preocuparse en indagar las razones de la misma o justificar si ésta no permite otra interpretación que la alcanzada.

Lo cierto es que la interpretación del Tribunal únicamente permite obligar a incluir las subvenciones en el denominador a los que denomina «sujetos pasivos mixtos», que son los empresarios o profesionales que, al margen de la percepción de subvenciones, realizan operaciones exentas que les limitan el derecho a la deducción (la Resolución 2/2005, de la DGT, contiene algunas consideraciones interesantes sobre el particular). Por el contrario, cuando el empresario o profesional subvencionado no realiza operación alguna que le limite el derecho a la deducción, entonces no cabe limitarle el derecho a la deducción por la susodicha percepción de subvenciones.

No resulta fácil de explicar al contribuyente que cometer «el desliz» de realizar alguna que otra operación exenta, unas clases, alguna línea de financiación a clientes o a asalariados, unos arrendamientos de nada... tenga la consecuencia que el Tribunal dice que tiene; estas operaciones le obligan a aplicar la regla de prorrata y, de paso, a incluir en su denominador las subvenciones percibidas, con una desproporción total en el efecto en algunas ocasiones.

Interesa destacar que el Tribunal, para el caso de que se considere la citada limitación en el derecho a la deducción como ajustada a derecho, no da indicación alguna en cuanto al importe que hay que computar, por lo que, en principio, el importe es el total de la subvención recibida, sin ningún tipo de límite o restricción.

Respecto a la limitación directa por la percepción de subvenciones de capital no es de extrañar que se concluya que *«basta con señalar que instaura un criterio de limitación del derecho a deducción que no está previsto en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva ni en ninguna otra disposición de ésta. En consecuencia, tal criterio no está autorizado por la citada Directiva»*. Como dice el Tribunal, basta.

A partir de la sentencia que se ha citado, la DGT dictó su Resolución 2/2005, de 14 de noviembre (BOE del 22) en la que se establecían algunos criterios para su aplicación, intentando, de una parte, resolver algunas de las dudas surgidas en su interpretación y, de otra, anticipándose a la adaptación de la Ley 37/1992 al contenido de la sentencia.

En resumen, los criterios que se contienen en esta Resolución son los siguientes:

- 1.^a Únicamente corresponde aplicar el procedimiento de prorrata para el cálculo de las deducciones de los empresarios o profesionales cuando éstos realizan a la vez operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no lo originan.

A estos efectos, hay que tener en cuenta que las operaciones exentas conforme al artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 no generan el derecho a la deducción, por lo que su realización obliga a la aplicación del citado procedimiento. Como única excepción, deben citarse las operaciones financieras o inmobiliarias no habituales para el empresario o profesional.

Solamente en el caso de que deba aplicarse el mecanismo de la prorrata de acuerdo con estos criterios, habrán de computarse las subvenciones percibidas para financiar la actividad empresarial o profesional no vinculadas al precio de las operaciones.

- 2.^a Como excepción al punto anterior, no han de computarse en caso alguno las subvenciones siguientes:
 - a) Las destinadas a financiar operaciones no sujetas o exentas que generen el derecho a la deducción.
 - b) Las percibidas por los Centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1982, de 7 de abril, cuando cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43.
 - c) Las financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria (FEOGA).
 - d) Las financiadas con cargo al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca (IFOP).
 - e) Las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. A estos efectos, se considerarán como tales actividades y gastos de realización de las mismas los definidos en el artículo 35 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- 3.^a En caso de que un empresario o profesional tenga sectores diferenciados en el desarrollo de su actividad o aplique la prorrata especial para la determinación de sus deducciones, únicamente se incluirán las subvenciones en el denominador de la prorrata cuando los bienes y servicios por cuya adquisición se haya soportado el tributo se utilicen en operaciones o actividades en las que, al margen de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, el derecho a la deducción no sea pleno.
- 4.^a Cuando se perciban subvenciones de capital no cabe la aplicación de limitación directa alguna en el derecho a la deducción. No obstante, y supuesto que el empresario o profesional que las perciba esté obligado a aplicar el procedimiento de la prorrata para calcular sus deducciones, habrá de computar el importe de las mismas como si de subvenciones corrientes se tratase. Dicho empresario o profesional podrá, excepcionalmente, imputar estas subvenciones por quintas partes en el año de su percepción y en los cuatro siguientes.
- 5.^a Las subvenciones se computarán en el ejercicio en que se proceda a su cobro, efectuándose, cuando proceda, los ajustes que correspondan según los artículos 105 y siguientes de la Ley 37/1992.
- 6.^a Los empresarios que estén acogidos al régimen especial simplificado no tendrán limitación alguna en sus deducciones como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones.

- 7.^a Cuanto se ha señalado en los ordinales anteriores es independiente del tratamiento que corresponda a las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, que serán consideradas como mayor base imponible de las mismas, con las consecuencias que se deriven a estos efectos según generen el derecho a la deducción o no sea así.
- 8.^a En cuanto al efecto temporal de la sentencia, hay que distinguir:
- a) Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme, en los que no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria.
 - b) Casos en los que se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme, en los cuales habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento. Lo razonable, aunque nada dice la DGT, es que en dichas resoluciones o sentencias se esté a lo dispuesto por el Tribunal de Justicia.
 - c) Otros supuestos, en los que la solicitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos, como se señala en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, precepto que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción. Esta misma restricción se aplica en caso de que el contribuyente opte por el ajuste de sus deducciones en cualquiera de las declaraciones-liquidaciones que presente en lo sucesivo.

Dictada la Resolución de la DGT, la Dirección de la AEAT aprobó una Instrucción en la que se disponía la aplicación de los antedichos criterios, a la vez que se entraba en ciertas consideraciones de procedimiento que, por cuestiones de brevedad, no abordamos.

Como se apuntó al principio del epígrafe, la Ley 3/2006 viene a culminar la adecuación del derecho interno al contenido de la sentencia, si bien en dicha adecuación se va un tanto más allá de lo que era obligado conforme a la misma.

El artículo más importante al que se refiere la modificación es el 102.Uno, ya que éste era el precepto en el que se establecía la ampliación en el ámbito de empresarios o profesionales obligados a aplicar la regla de prorrata que el Tribunal de Justicia no ha considerado ajustada a derecho.

La citada modificación, como se decía, va más lejos de lo que era obligado en atención a la Sentencia de 6 de octubre. Como se señala en la propia exposición de motivos de la Ley 3/2006, dados los términos en los que es dado a los Estados miembros obligar a los contribuyentes a aplicar la prorrata como mecanismo de ajuste de sus deducciones, no parecía razonable el ejercicio de dicha opción. En esta inteligencia, se hace una «operación quirúrgica» a partir de la cual no hay limitación alguna en el derecho a la deducción que pueda derivar de la percepción de subvenciones. En estos términos, la única incidencia que las subvenciones pueden tener en el IVA se refiere a su base imponible, de manera tal que aquellas subvenciones que se puedan considerar vinculadas al precio de las operaciones deberán incluirse en la base de tributación de las mismas; por el contrario, las que se concedan sin vinculación alguna a dicha magnitud, serán absolutamente inocuas en lo que a este impuesto se refiere.

En estos términos, parece que la determinación de las subvenciones que han de considerarse vinculadas al precio de las operaciones se antoja como tarea fundamental. De hecho, nunca ha dejado de ser así, ya que la norma que ahora se deroga partía de un previo; se trataba de subvenciones que no formaban parte de la base imponible del impuesto. No obstante, el hecho de que en cualquiera de las hipótesis la percepción de subvenciones incidiera en el impuesto hizo que quizá se prestase menos atención a esta determinación. En la actualidad, la única incidencia se puede dar en caso de que se llegue a la conclusión de que una subvención está vinculada al precio de una operación, por lo que la determinación de este extremo, que, insistimos, nunca dejó de ser crucial, ha de centrar las discusiones.

En la apreciación de este extremo no cabe duda de que la referencia a otras sentencias del Tribunal de Justicia en las que se ha abordado esta cuestión ha de ser recurrente. Por todas ellas, quizá de 22 de noviembre de 2001 deba ser, por su extensión y fundamentos, la más importante.

En este punto, debe señalarse que el texto aprobado por el Congreso de los Diputados que habría de dar lugar a la Ley definitivamente aprobada incluía una modificación del artículo 78.Dos.3.º de la Ley 37/1992 que tenía como vocación declarada la adecuación de su texto a la jurisprudencia comunitaria. Esta modificación fue eliminada en la tramitación por el Senado del texto con la justificación de que la cuestión ha de ser analizada en el contexto de una revisión más sosegada de la aplicación del IVA a los Entes públicos, al margen de la tramitación de una norma que se dicta con la urgencia propia de la adecuación de una Ley nacional a una sentencia condenatoria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Como decíamos, desde el 1 de enero de 2006, la percepción de subvenciones dirigidas a financiar actividades empresariales o profesionales no limita el derecho a la deducción de los empresarios o profesionales que las perciban. El artículo 102.Uno se ha devuelto a la redacción que tenía antes de su modificación por la Ley 66/1997, que fue la que dispuso la citada limitación.

Con ser la relativa al artículo 102 la modificación más importante, la Ley 3/2006 comprende la modificación de otros preceptos, consecuencia del necesario ajuste que había de producirse en ellos para su adecuación al nuevo régimen que se establece. Los artículos en los que se incide son los siguientes:

- El 20.Dos, en el que se establece como requisito para la renuncia a la exención de ciertas operaciones inmobiliarias que el destinatario tenga pleno derecho a la deducción. En la determinación de esta circunstancia no se tenía en cuenta la percepción de subvenciones. Esta excepción se elimina, ya que carece de efecto en la actualidad.
- El 104.Dos.2.º, en el que se disponía la forma de proceder al cálculo de la prorrata, incluyendo diversas disposiciones relativas a la percepción de subvenciones. En buena lógica, todas estas disposiciones desaparecen.
- El 106, en el que se regula la práctica de sus deducciones por los empresarios que aplican la prorrata especial, que incluía igualmente referencias a la percepción de subvenciones, que igualmente desaparecen.

- El 112, que contemplaba la obtención de subvenciones durante los 4 primeros años de ejercicio de la actividad para el cálculo del porcentaje conjunto de deducción que corresponde a dichos años, y en el que se hace la misma labor de limpieza.
- El 123, que establecía el régimen aplicable cuando el perceptor de subvenciones aplica el régimen simplificado. En línea con lo anterior, tampoco en este caso hay efecto alguno.

Las modificaciones que se han apuntado inciden en el cálculo de la prorrata de deducción, magnitud que, como es sabido, se refiere al año natural. En estas condiciones, cualquier fecha de entrada en vigor que no hubiera sido el 1 de enero habría planteado graves problemas de aplicación práctica. En esta idea, al texto que se aprobó por el Congreso, que preveía la entrada en vigor de la norma al día siguiente de su publicación en el BOE, se le presentó una enmienda durante su tramitación en el Senado, disponiendo la entrada en vigor de la norma el 1 de enero. Como se decía, desde un punto de vista técnico, la enmienda es intachable; sin embargo, la aparición a finales de marzo en el BOE de una norma a la que se le da unos efectos retroactivos de casi tres meses no deja de llamar la atención.

Finalmente, la misma norma introduce ajustes paralelos en el IGIC. Es sabido que las Islas Canarias no forman parte del ámbito de aplicación de las directivas que armonizan en la Unión Europea los impuestos sobre el volumen de negocios, por lo que ni la Sexta Directiva ni la jurisprudencia que el Tribunal de Justicia dicte sobre ella son aplicables en Canarias. En consecuencia, no había obligación de modificar las normas del IGIC que contenían limitaciones paralelas a las existentes en el IVA. No obstante, el legislador no ha considerado oportuna la existencia de una diferencia de trato como la que se podría derivar de la falta de un ajuste en el IGIC equivalente a la que se introduce en el IVA. En esta idea, la disposición adicional primera de la Ley 3/2006 modifica los artículos de la Ley 20/1991, reguladora del IGIC, equivalentes a los modificados en la Ley 37/1992, de manera que se mantenga una estructura equivalente en ambos tributos.

VI. EL REGLAMENTO CE/1777/2005, DEL CONSEJO, DE 17 DE OCTUBRE DE 2005, SOBRE MEDIDAS DE EJECUCIÓN DE LA SEXTA DIRECTIVA (DO L 288, DE 29 DE OCTUBRE DE 2005)

La última norma que mencionaremos procede igualmente de las Instituciones Comunitarias: en este caso, el Consejo de Ministros de la Unión Europea. Se trata de un Reglamento comunitario que contiene ciertas medidas de ejecución de la Sexta Directiva y que, como Reglamento comunitario que es, resulta directamente aplicable en nuestro país (art. 249 del Tratado constitutivo de la Unión Europea en su redacción actual), por lo que su estudio resulta especialmente relevante. Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que es la primera vez que se dicta una norma de este tenor en este ámbito, y probablemente no la última, por lo que quizá merezca la pena su adecuada contextualización.

a) Naturaleza y eficacia.

El artículo 29 bis de la Sexta Directiva, introducido en la misma por la Directiva 2004/7/CE, de 20 de enero de 2004 establece, bajo el título de «medidas de aplicación», que «*El Consejo, por*

unanimidad y a propuesta de la Comisión, adoptará las medidas necesarias para la aplicación de la presente Directiva».

Este precepto se introdujo en el Título XVII de la Sexta Directiva, dedicado al Comité del IVA, cuya regulación figura en el artículo 29, que establece lo siguiente:

«1. Se crea un Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante denominado "Comité".

2. El Comité estará compuesto por representantes de los Estados miembros y de la Comisión.

El Comité estará presidido por un representante de la Comisión.

La secretaría del Comité estará a cargo de los servicios de la Comisión.

3. El Comité adoptará su reglamento interno.

4. Con independencia de los supuestos de consulta obligatoria previstos en la presente Directiva, el Comité examinará las cuestiones planteadas por su presidente, sea por iniciativa de éste o por solicitud del representante de un Estado miembro, relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias que se refieran al Impuesto sobre el Valor Añadido».

Este Comité ha venido desarrollando su función desde la entrada en vigor de la Directiva, de forma que en él se han tratado, además de los supuestos de consulta obligatorios que prevé la Directiva (como ocurre, por ejemplo, en el art. 24, que obliga a consultar al Comité con carácter previo a la implantación de regímenes especiales para las pequeñas empresas), otras cuestiones que afectan a la aplicación del IVA, bien a propuesta de la Comisión o bien a la de los Estados miembros.

Los acuerdos del Comité no son vinculantes para los Estados miembros. De hecho estos acuerdos no han sido públicos; sin embargo, resultaba evidente que poder dar una fuerza jurídica a estos acuerdos del Comité podía constituir un mecanismo idóneo para reforzar el avance en la línea de armonización del Impuesto y en la de homogeneización de su aplicación. Por esta razón la Comisión presentó el 26 de junio de 1997 una Propuesta de Directiva dirigida a tal fin [Documento COM(97) 325 final, Diario Oficial n.º C 278 de 13 de septiembre de 1997], en la que se proponía a los Estados miembros dar fuerza vinculante a las orientaciones surgidas de las discusiones del Comité.

La discusión en el Consejo de esta Propuesta de modificación de la Sexta Directiva reveló que iba a ser imposible que llegara a un acuerdo unánime en esta materia, con toda probabilidad por la posibilidad de que orientaciones adoptadas por mayoría fueran vinculantes para los Estados miembros. En consecuencia, la Propuesta quedó paralizada, reconociéndose por la Comisión que *«la adopción de medidas de aplicación en el ámbito de la fiscalidad, según un procedimiento establecido en la comitología, sigue siendo el principal obstáculo para lograr la adopción de esta propuesta.*

Solamente la modificación del Tratado podría dar nuevo impulso a este tema» [Documento de 20 de octubre de 2003, COM (2003) 614 final].

Sin embargo, la Comisión, en su política dirigida a lograr una aplicación más uniforme de la normativa comunitaria en esta materia, planteó una nueva Propuesta, de 10 de junio de 2003 [Documento COM (2003) 335 final] que perseguía un fin semejante al anteriormente comentado, aunque apartándose de la vía de dar fuerza jurídica a los acuerdos del Comité. La propuesta se centraba en atribuir al Consejo, con base en el artículo 202 del Tratado, las competencias de ejecución de la normativa comunitaria que tiene normalmente atribuidas a la Comisión.

De ahí la redacción del artículo 29 bis, que, aun resultando enigmático, supuso un paso adelante de gran importancia para lograr avanzar hacia una aplicación más uniforme por la vía de dar, indirectamente, fuerza jurídica a determinados acuerdos del Comité. Este Reglamento (CE) 1777/2005 es una primera manifestación de toda esta construcción, a la que a buen seguro continuarán otras.

Las reuniones del Comité analizan cuestiones diversas en las que puede llegarse a acuerdo unánime, o mayoritario o a un evidente desacuerdo. Los acuerdos no tienen fuerza jurídica ni vinculan a los Estados; ahora bien, parece poco lógico que existiendo un acuerdo unánime de todos los Estados sobre la interpretación de un determinado aspecto (por ejemplo, si una regla de localización se aplica a determinada operación), ese criterio no se pueda aplicar con seguridad jurídica y quede al albur de la interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades. De ahí que, tras efectuar un rastreo de los acuerdos unánimes que el Comité ha ido adoptando a lo largo de sus muchos años de existencia, y en consideración a la importancia de los temas, la Comisión extrajera una serie de cuestiones o aspectos que podrían conformar una norma que, tras la oportuna discusión en el Grupo de Trabajo en el que intervienen todos los Estados miembros, podría elevar al Consejo para su definitiva adopción por Acuerdo unánime.

El Reglamento recientemente aprobado viene a representar la primera muestra de un proceso que se reiterará en un futuro. Y la cuestión es relevante, quizás, y no es en particular por los criterios que se fijan en esta norma, porque se articula un complemento de la normativa sobre el Impuesto que resultará de consulta obligatoria, asegurando una aplicación uniforme en todos los Estados y aumentando la seguridad jurídica en tal aplicación.

Como preámbulo último antes de pasar a efectuar una breve reseña del contenido del Reglamento, tiene interés traer a colación algunos de sus considerandos de carácter justificativo.

El primero está en la línea de enunciar el fin de esta norma y recalcar su función en el esquema de fuentes del derecho comunitario y de remarcar que el vigor jurídico de sus previsiones carece de efecto retroactivo y no prejuzga la validez de las normas o de las interpretaciones que hubiesen regido antes en esos Estados. Esta cuestión es relevante, pues como ya se dijo, los acuerdos del Comité no son vinculantes y, aun existiendo pronunciamiento unánime de todos los Estados, la práctica de

aplicación o la legislación podrían haber sido contrarias a tal acuerdo. Por ello, el considerando 1 establece:

«La Directiva 77/388/CEE establece unas normas en materia de impuesto sobre el valor añadido que, en algunos casos, están sujetas a interpretación por parte de los Estados miembros. La adopción de disposiciones de aplicación comunes de la Directiva 77/388/CEE debe garantizar una aplicación del sistema del impuesto sobre el valor añadido más conforme con el objetivo del mercado interior en los casos en que se produzcan o puedan producirse divergencias de aplicación incompatibles con el funcionamiento adecuado de dicho mercado. Dichas disposiciones de aplicación son jurídicamente vinculantes sólo desde la fecha de la entrada en vigor del presente Reglamento y no prejuzgan la validez de la legislación y de la interpretación adoptadas anteriormente por los Estados miembros.»

No deja de llamar la atención que, haciendo referencia a la necesidad de avanzar en una interpretación común de las normas comunitarias, se disponga igualmente la aplicación de estos criterios exclusivamente a partir de la entrada en vigor del Reglamento.

La citada entrada en vigor del Reglamento asegurará que exista una aplicación más uniforme de la normativa comunitaria, pues son directamente aplicables en todos los Estados sin necesidad de transposición. Ahora bien, la aplicación del principio de proporcionalidad incide en que el Reglamento no vaya más allá de los objetivos que persigue, lo que se reconoce en el considerando 2:

«Con vistas al logro del objetivo básico de garantizar una aplicación más uniforme del actual régimen del impuesto sobre el valor añadido, resulta necesario y oportuno prever disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE, en particular por lo que respecta a los sujetos pasivos, la entrega de bienes y la prestación de servicios y al lugar de entrega o de prestación de los mismos. El presente Reglamento se limita a lo estrictamente necesario para lograr los objetivos perseguidos, con arreglo al principio de proporcionalidad enunciado en el artículo 5, párrafo tercero, del Tratado. Como es obligatorio y directamente aplicable en cada Estado miembro, la mejor manera de asegurar la uniformidad de su aplicación es mediante un reglamento.»

Por último, y en cuanto a la finalidad de lograr una aplicación uniforme, el efecto del Reglamento ha de quedar constreñido a los supuestos explícitamente previstos, por lo que, como dice el considerando 3, *«no pueden hacerse extensivas a otros supuestos y deberán aplicarse de manera restrictiva, dada su formulación»*.

b) Contenido.

Si pasamos a estudiar su contenido, cabe dejar sentado que el reglamento consta de 23 artículos, distribuidos en nueve capítulos, algunos de los cuales se estructuran en secciones, y dos anejos.

El Reglamento entrará en vigor el próximo día 1 de julio de 2006, a salvo de la disposición contenida en el artículo 13, relativa a la base imponible, que ya está en vigor desde el pasado 1 de enero.

Las materias que van desgranándose en el Reglamento versan sobre aspectos relativos, como recoge su artículo 1, a los siguientes temas, identificados por el artículo de la Sexta Directiva que los regula.

1.º Sujetos pasivos y operaciones imposables.

El Capítulo II aborda dos cuestiones. La primera afecta al concepto de sujeto pasivo en términos de la Directiva, empresario o profesional si atendemos a la denominación de nuestra Ley, y se refiere al artículo 4.1 de la norma comunitaria, que corresponde con el 5 de la Ley 37/1992. Así el artículo 2 del Reglamento establece que tendrá tal carácter toda agrupación europea de interés económico constituida de acuerdo al Reglamento (CE) 2137/85 que efectúe una operación a título oneroso.

La segunda se centra en el concepto de prestación de servicios (arts. 6.1 de la Directiva y 11 de la Ley 37/1992) para aclarar que se consideran tales tanto la venta de una opción como instrumento financiero, operación exenta que debe diferenciarse de la operación relativa al subyacente, como el ensamblaje de distintas piezas de una máquina suministradas todas ellas por el cliente (art. 3).

2.º Localización de las operaciones.

El Capítulo III es el más extenso de todo el Reglamento y contiene 9 artículos, estructurados en dos secciones.

La primera contiene el artículo 4, que se refiere a la regla general de localización de las prestaciones de servicios, artículo 9.1 de la Sexta Directiva correspondiente al 69 de la Ley 37/1992. En él se especifica que, en la medida que constituyen un servicio único, los servicios prestados con motivo de la organización de un funeral siguen esta regla, es decir, la de la sede del prestador.

La segunda sección aborda cuestiones ligadas a la aplicación de las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios, artículo 9.2 de la Sexta Directiva y artículo 70 de la Ley 37/1992. Estas previsiones son las siguientes:

- Los servicios de ensamblaje de las piezas de una máquina a los que nos referimos con anterioridad siguen la regla del artículo 9.2 c) o 28 ter F) de la Sexta Directiva (es decir la regla prevista en el art. 70.Uno.7.º de la Ley 37/1992), a salvo de que los bienes que se ensamblen vayan a pasar a formar parte de un inmueble, en cuyo caso se entiende que la regla aplicable sería la que figura en el artículo 70.Uno.1.º de nuestra Ley (art. 5).

- En relación con los denominados servicios profesionales [art. 9.2 e) de la Sexta Directiva, comprendidos generalmente en el art. 70.Uno.5.º de la Ley 37/1992], han de considerarse las siguientes precisiones:
 - Se incluyen los de traducción de textos (art. 6), que ya figuran expresamente recogidos en la Ley española.
 - También se incluyen los de cesión de derechos de retransmisión de partidos de fútbol por televisión, refiriéndose la redacción del artículo 7 del Reglamento al supuesto en que el cedente sea un organismo de un país tercero y el cesionario un empresario comunitario. Evidentemente este supuesto cabe en la amplia enumeración del primer guión del artículo 9.2 e) y de la letra a) del artículo 70.Uno.5.º B) de la Ley española.
 - Lo mismo ocurre con los de solicitud u obtención de devoluciones a favor de empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Estos servicios propios de abogados o asesores, etc., tienen cabida en el artículo 70.Uno.5.º y así lo ha recogido la doctrina de la DGT si bien esta conclusión ha de extenderse no sólo a las gestiones en relación con la Octava Directiva, que se cita en el propio Reglamento, sino también a la Decimotercera, a favor de los establecidos fuera de la Comunidad, reguladas en el artículo 119 de la Ley del IVA o, en general, a las de gestión de los impuestos *in genere* (art. 8).
 - Los servicios de intermediarios a los que se refiere el artículo 9.2 e) son tanto los prestados por los que actúan en nombre y por cuenta del destinatario de la prestación en la que se intermedia como los que lo hacen a favor del prestador de la misma, lo que tiene perfecta cabida en la norma contenida en el artículo 70.Uno.6.º de la Ley 37/1992 (art. 9).
 - Los servicios de arrendamiento no aplican esta regla de localización cuando los bienes arrendados sean remolques, semirremolques o vagones de ferrocarril, pues el artículo 10 del Reglamento los considera medios de transporte, cuyo arrendamiento, como sabemos, está excluido de esta regla y sigue la general. Ya existían pronunciamientos de la DGT en esta materia, en particular con respecto a los vagones de ferrocarril.
- En cuanto a los servicios de comercio electrónico, recogidos en la regla del artículo 9.2 e) transpuesta en el artículo 70.Uno.4.º de la Ley 37/1992, el Reglamento dedica dos artículos extensos y el anejo I. El artículo 11.1 da una definición de los criterios que han de cumplirse para caracterizar un servicio como de esta naturaleza: los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información. Estas características ya figuran recogidas en las contestaciones de la DGT sobre esta materia. Además, el apartado 2 del artículo 11 efectúa una detallada enumeración de servicios que se entienden comprendidos en esta categoría, mientras que el artículo 12, por vía negativa, enumera los que no lo están. Además, y por referencia

al Anexo L de la Sexta Directiva, que contiene una lista ejemplificativa de servicios que pueden prestarse por vía electrónica, el Anexo I del Reglamento enumera casos concretos que se incluyen en cada una de esas categorías. Estos preceptos son de gran interés a la hora de resolver las dudas que puedan derivar de la aplicación del artículo 70.Uno.4.º de nuestra Ley, sino también a la hora de separar esos servicios de los de telecomunicaciones y radiodifusión y televisión (art. 70.Uno.8.º).

3.º Base imponible.

El artículo 13, ya en el Capítulo IV, establece, interpretando el artículo 11 de la Sexta Directiva (recogido en el art. 78 de la Ley 37/1992), que en los casos en que el suministrador de los bienes o el proveedor de los servicios exija al cliente, como condición para aceptar el pago mediante una tarjeta de crédito o débito, el pago de un importe a otra empresa o a dicho suministrador o proveedor, y cuando el precio total facturado al cliente no se vea afectado por el método de pago utilizado, dicho importe constituirá también parte de la base imponible del impuesto devengado en la operación.

4.º Exenciones.

Son varias las disposiciones que versan sobre esta materia, a saber:

- En cuanto a la de enseñanza [art. 13.A.1 i), art. 20.Uno.9.º de la Ley 37/1992], se aclara que incluye, en cuanto a la formación y el reciclaje profesional, la instrucción directamente relacionada con un oficio o profesión así como toda instrucción destinada a la adquisición o actualización de conocimientos a efectos profesionales, siendo irrelevante la duración de la formación (art. 14).
- La de los servicios financieros sobre divisas, billetes y monedas [art. 13.B d).4, art. 20.uno.18 j) de la Ley 37/1992], no incluye las operaciones relativas a los «nobles de platino» (art. 15).
- La exención prevista en el artículo 21.2.º de la Ley 37/1992 para la entrega de los bienes que han de ser exportados por el adquirente (art. 15.2 de la Sexta Directiva) no se aplica a los medios de transporte de uso privado, comprendiéndose entre ellos los utilizados para fines no comerciales por los organismos de Derecho Público que sean empresarios o profesionales o por las asociaciones (art. 16).
- En cuanto a las exportaciones efectuadas por viajeros, establece en su artículo 17 una regla para el cálculo del umbral, de forma que sólo se admite emplear el valor agregado de diversos bienes cuando todos ellos estén incluidos en la misma factura emitida por el mismo sujeto pasivo que suministra tales bienes al mismo cliente que los ha de exportar fuera de la Comunidad.

5.º Deducciones.

El artículo 18, en el Capítulo VI, concreta, interpretando el artículo 18.1 b) de la Sexta Directiva, que en el caso de que el Estado miembro importador haya implantado un sistema que permita llevar a cabo los trámites aduaneros por vía electrónica, los términos «documentos demostrativos de la importación» abarcarán las versiones electrónicas de dichos documentos, siempre que ello permita controlar el ejercicio del derecho a la deducción. Esta previsión ha de tener juego en el marco del artículo 97 de la Ley 37/1992.

6.º Regímenes especiales.

El Capítulo VII contiene disposiciones referentes a regímenes especiales, y en concreto:

- Para el régimen especial del oro de inversión (arts. 26 ter de la Sexta Directiva y 140 y ss. y anexo noveno de nuestra ley) se establecen varias precisiones. De un lado se contienen en el anexo II del Reglamento las unidades y pesos de comercialización que como mínimo habrán de admitirse en cuanto la referencia al peso aceptado en los mercados internacionales. De otro, y en cuanto a la lista que recoge en nuestra norma el artículo 140, las referencias al «precio» y al «valor en el mercado libre» aludirán a los vigentes el 1 de abril de cada año o del día siguiente en que se fijen (art. 19).
- En cuanto al régimen especial que se prevé en el artículo 26 quater de la Sexta Directiva y en los artículos 163 bis a 163 quater de nuestra Ley para los servicios prestados por vía electrónica se realizan algunas precisiones referentes a los criterios de exclusión del régimen, al período de declaración, al no redondeo de los importes declarados, y a la regla que debe determinar la relación de los Estados en los casos de ingreso de una suma superior a la declarada y de devolución al sujeto pasivo del exceso ingresado.

7.º Régimen transitorio.

Con respecto a las disposiciones transitorias de la Sexta Directiva, manifestadas fundamentalmente en el ya casi sempiterno régimen de las operaciones intracomunitarias, el Reglamento contiene disposiciones en su Capítulo VIII que comprende los artículos 21 y 22. En ellos hay referencias a:

- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes (arts. 28 bis de la Directiva y 13 a 15 de nuestra Ley) para dejar sentado que el Estado de llegada de los bienes en el que se ha efectuado la operación ejercerá sus competencias fiscales con independencia del tratamiento que se hubiera dado a efectos de IVA en el Estado de origen, el que deberá aplicar sus disposiciones en cuanto a toda posible petición al suministrador de los bienes de corrección del impuesto que hubiera facturado y declarado (art. 21).

- Las ventas a distancia (art. 28 ter B.2 de la Sexta Directiva y 68 tres a seis de nuestra Ley) para establecer los criterios que han de seguirse cuando en el transcurso de un año natural se rebase el umbral fijado por un Estado. Esta superación no determinará que las entregas efectuadas antes de superar el umbral resulten sujetas en el Estado de destino siempre que el proveedor no haya optado por sujetar sus entregas en ese Estado de destino y no haya rebasado el umbral durante el año anterior. Sin embargo, sí resultarán localizadas en el Estado de destino las siguientes entregas: aquella en la que se rebasó el umbral, las posteriores a ésta y las efectuadas en ese Estado durante el año natural siguiente. Y todo esto, claro está, sin perjuicio de la localización en destino de las ventas a distancia de los bienes sujetos a impuestos especiales (art. 22).

Como se dijo al principio, con no ser el impuesto que más atención acapara por mor de sus cambios, tampoco cabe afirmar que el IVA permanezca inalterado.