

Tributación

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

J.M. de Bunes Ibarra

E. Verdún Fraile

Inspectores de Hacienda del Estado

En el presente artículo los autores analizan las principales novedades normativas que se han producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de los cambios introducidos por diferentes normas aprobadas a lo largo del año 2007 y los dos primeros meses de 2008, tanto a nivel estatal como comunitario [Ley 51/2007, Reales Decretos 1065/2007, 1466/2007, 14/2008 y 160/2008, Órdenes EHA/3434/2007, EHA/3435/2007 y EHA/3462/2007, Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE y Reglamento (CE) n.º 143/2008].

INTRODUCCIÓN

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

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

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

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

También debe comentarse el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, de recientísima publicación, que completa el régimen de estos beneficios y de su procedimiento de aplicación y deroga el Real Decreto 1967/1999, de 23 de diciembre.

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

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

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

[...]

I. NOVEDADES NORMATIVAS

I.1. LPGE para 2008.

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

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

I.1.1. Fletamento parcial de buques destinados a la navegación marítima internacional.

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

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

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

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

Constata el Tribunal que el artículo 15 de la Sexta Directiva no distingue entre fletamento total o parcial a la hora de predicar esta exención (apdo. 26), sin que quepa entender que los condicionantes que los Estados miembros puedan imponer a estas exenciones para evitar el abuso o el fraude puedan

«afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas» (apdo. 27) en tanto en cuanto, como también ha fijado en doctrina reiterada el Tribunal, «la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional» (apdo. 28).

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

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

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

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

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

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

Sin perjuicio de que esa sea la conclusión a la que llega el Tribunal tras analizar la norma comunitaria, la sentencia aborda la postura mantenida por la Comisión en este procedimiento en

cuanto a «la posibilidad de asimilar el fletamento parcial de un buque a un contrato de transporte de bienes, lo que le permitiría acogerse a la exención reservada a las prestaciones de servicios de transporte relacionados con bienes exportados, establecida en el artículo 15, punto 13, de la Sexta Directiva, toda vez que tales bienes reúnen los requisitos previstos en esta disposición. En este contexto, y por medio de tal asimilación, podría concederse la exención del fletamento parcial de un buque en el marco de una operación asimilada a la exportación».

El Tribunal valora este punto de vista, para descartarlo:

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

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

37. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente tomar en consideración las circunstancias relevantes en las que se desarrolló la operación de fletamento controvertida en el litigio principal, a fin de investigar sus elementos característicos para poder apreciar si tal operación debe calificarse de fletamento o de prestación de servicios de transporte de bienes. En particular, dicho órgano jurisdiccional deberá tener en cuenta los términos del contrato celebrado entre las partes, así como la naturaleza y contenido concretos del servicio prestado, para determinar si dicho contrato reúne los requisitos de un contrato de fletamento a efectos del artículo 15, punto 5, de la Sexta Directiva.

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

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

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

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

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

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

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

Esta regla ha dejado de existir, pues la LPGE la deroga. En consecuencia, en las cuotas derivadas de las importaciones el derecho a deducir nacerá a partir de la modificación de acuerdo a la regla general del artículo 98.uno LIVA con el devengo de la operación. En concreto, este se fija en las importaciones *stricto sensu* por el artículo 77 LIVA en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera, y en las operaciones asimiladas a aquellas (las enumeradas en el art. 19 LIVA), al concurrir las circunstancias que para cada operación concreta ese último precepto.

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

Curiosamente, esta modificación debe entenderse como incompleta, pues la desaparición de ese apartado debería haber ido acompañada de otra alteración concordante, la del artículo 97.uno.3.º LIVA que disciplina los requisitos formales de la deducción de estas cuotas satisfechas por la importaciones. Ese precepto permanece sin embargo inalterado y su tenor literal sigue mencionando como documento que habilita la deducción «el documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación». De continuar siendo aplicable ese precepto, la modificación introducida por la LPGE quedaría sin efecto práctico alguno. Nacerá el derecho a deducir con el devengo, pero no podrá deducirse la cuota hasta que hubiera sido satisfecha y se disponga de la carta de pago que acredite

su pago. Parece que esta conclusión no es lógica, y que no puede sino entenderse que el documento que habilite la deducción ha de ser el que acredite que se ha producido el devengo de la operación, en el supuesto general, el que documente el despacho aduanero de los bienes importados. Otra conclusión carecería de lógica alguna. Esta postura sería además conforme que la regulación de las condiciones para ejercer el derecho a la deducción contempladas en la Directiva, cuyo artículo 178, letra e) estipula que «para la deducción contemplada en la letra e) del artículo 168 (la del IVA devengado o pagado por los bienes importados), por lo que respecta a las importaciones de bienes, estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del IVA devengado».

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

I.2. Modificación del Reglamento del Impuesto.

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

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

I.2.1. Tipo superreducido.

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

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

Es decir, el régimen arbitrado se sustenta en una declaración de la entidad adquirente que permite dar seguridad jurídica al transmitente, que siempre es el responsable del ingreso de la cuota. En este marco debe invocarse, y la norma lo hace en el segundo párrafo del artículo 26 bis.uno, que en estos casos sería aplicable lo establecido en el artículo 87.uno LIVA en cuanto a la responsabilidad solidaria del adquirente que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eluda la correcta repercusión del tributo, responsabilidad que alcanza incluso a la sanción que pudiera proceder. Además, este artículo del Reglamento recuerda la posible aplicación del artículo 170.dos.2.º LIVA, que enuncia que constituye infracción tributaria «la obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas», siendo «sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que sean responsables de la acción u omisión a que se refiere el párrafo anterior». La sanción prevista en el artículo 171 LIVA para esta conducta es la multa pecuniaria proporcional del 50% del beneficio indebidamente obtenido.

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

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

- En cuanto al de que haya transcurrido el plazo de cuatro años entre la adquisición de un vehículo y su sustitución en análogas condiciones, se precisa que no se exigirá el mismo en los supuestos de siniestro total, certificado por la entidad aseguradora o en los de baja definitiva del vehículo.

- Se exige además que el vehículo no sea objeto de transmisión posterior por acto *inter vivos* durante el plazo de cuatro años siguientes a la fecha de adquisición.
- En lo referente al reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria, este se regula con máximo detalle. El reconocimiento es a instancia de parte, bien del adquirente o de la persona con discapacidad, concretándose que surte efectos desde la fecha de presentación de la solicitud.
- A estos efectos del reconocimiento, el precepto exige que se acredite que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Ha de subrayarse que, fuera de una declaración general que se remita a los admisibles en derecho, el precepto, aún a título abierto, hace una exhaustiva enumeración de los posibles medios de prueba del citado destino, lo que a buen seguro facilitará la tramitación de estos expedientes tanto para el interesado, como para la Administración gestora. Estos medios son los siguientes:
 - La titularidad del vehículo a nombre del discapacitado.
 - Que el adquirente sea cónyuge del discapacitado o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado inclusive.
 - Que el adquirente esté inscrito como pareja de hecho de la persona con discapacidad en el Registro de parejas o uniones de hecho de la Comunidad Autónoma de residencia.
 - Que el adquirente tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho del discapacitado.
 - Que el adquirente demuestre la convivencia con el discapacitado mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda.
 - En el supuesto de que el vehículo sea adquirido por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores discapacitados contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.
- En paralelo, y en cuanto a la acreditación de la discapacidad, el precepto, además de aludir al certificado del IMSERSO u órgano competente de las Comunidades Autónomas, declara que se considerarán afectados por una discapacidad igual o superior al 33% las siguientes personas: los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez; los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad, y cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente, la discapacidad acreditada será del 65% aunque no alcance dicho grado.
- Asimismo, y en cuanto a la acreditación de la movilidad reducida, se considerarán personas con movilidad reducida: las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado, y los titulares de la tarjeta de estaciona-

miento para personas con discapacidad emitidas por las Corporaciones Locales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas.

- Por último, el precepto regula el procedimiento de aplicación en el caso de importaciones (que corresponde a la Aduana de importación) y la obligación del empresario que entrega el vehículo de exigir la acreditación del derecho a la aplicación del tipo reducido y de conservar el justificante documental, es decir, el acuerdo de la Administración que lo reconoce.

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

Por último, y aunque no es una modificación introducida en el Real Decreto que modifica el Reglamento, hay que citar el contenido de la disposición adicional quinta del Real Decreto 14/2008, de 11 de enero (BOE del 12) que, en el marco de la regulación del Plan para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda, dispone que **las viviendas calificadas o declaradas protegidas para arrendar, de renta básica, tendrán la consideración de viviendas de protección oficial de régimen especial, a los efectos establecidos en el artículo 91 de la Ley del IVA**. Esta disposición determinará que estas viviendas tributen, en el caso de su entrega, al tipo del 4%.

1.2.2. Deducciones: subvenciones.

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

1.2.3. Devoluciones.

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

1.2.4. Régimen especial del grupo de entidades.

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

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

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

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

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

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

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

- «a) Cuando se produzcan modificaciones a lo largo del año que afecten a las entidades del grupo que aplican el régimen especial, se presentará dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en que se produzca la modificación.

- b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales o de inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado respecto de otras que venían desarrollando con anterioridad empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades y que hayan ejercido la opción establecida en el artículo 163 sexies.cinco de la LIVA, si optan por la aplicación de la regla de prorata especial a que se refiere el artículo 103.dos.1.º de la Ley del Impuesto en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, la entidad dominante del grupo presentará el modelo 039 comunicando dicha opción dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.
- c) En el supuesto de que en el mes de diciembre se produzca la incorporación de cualquier entidad a un grupo que aplique el régimen especial, la comunicación de esta circunstancia se realizará presentando el modelo 039 en el período comprendido entre la fecha de incorporación de la citada entidad al grupo hasta el 20 de enero siguiente (flexibilización esta que resulta de todo punto razonable).
- d) Cuando en un grupo que viniera aplicando el régimen especial se incorporen entidades de nueva creación, la entidad dominante del grupo comunicará esta circunstancia presentando el modelo 039 dentro del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período de liquidación en el que se haya producido la incorporación.»

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

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

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

También se disciplina en el apartado 2 del artículo 61 ter la salida del régimen en caso de exclusión del mismo. Las entidades excluidas habrán de presentar la declaración periódica que proceda en atención a su volumen de operaciones, incluso, en el caso de ser trimestral, por la parte del trimestre que

quede por transcurrir desde la exclusión. Esta exclusión habilita a que la entidad pueda incluirse asimismo en el régimen de devolución mensual, que sabemos que es incompatible con la aplicación del régimen especial del grupo. Lo mismo ocurrirá con el acogimiento al régimen de cuenta corriente tributaria, que se declara incompatible con este régimen en el apartado 4 de este artículo, puesto que en el régimen especial del grupo de entidades los ingresos y devoluciones de cada uno de los empresarios o profesionales que lo apliquen se canalizan a través de la entidad dominante en la declaración agregada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2.5. Libros registro.

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

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

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

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

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

En este contexto cobra sentido el retoque que se efectúa en el texto de esos preceptos. En cuanto al libro registro de facturas expedidas (art. 63), se detalla en el apartado 3 de forma más concreta el contenido de cada asiento registral, exigiendo que conste la fecha de la realización de las operaciones, si es distinta a la de la realización de la operación (como ha de constar en la factura), la identificación del destinatario, incluyendo su NIF con mucho mayor detalle que el recogido en la redacción anterior y la mención de que los datos de la base sean los que deriven de las reglas de los artículos 78 y 79 LIVA. En cuanto a los asientos resúmenes, apartado 4, también se completa la información relativa a la fecha o período en el que se hayan expedido las facturas, y a los números inicial y final de los documentos anotados. No se limita ya el importe máximo del asiento resumen, si bien sí se establecen tres requisitos que han de cumplirse en todo caso para efectuar estos asientos:

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

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

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

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

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

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

Los cambios introducidos son tres:

En primer lugar, se eleva la **cifra del volumen de operaciones** (arts. 27 y 33, respectivamente, del Concierto y Convenio), que pasa de 6 a 7 millones de euros, al igual que en el IS, con efectos para los períodos de liquidación que se inicien a partir de 1 de enero de 2008 (disps. trans. primera y novena, respectivamente), determinante de la Administración competente para la exacción del tributo. Esta cifra habrá de actualizarse cada cinco años (disp. adic. segunda en el caso del Convenio).

Además, la nueva redacción de los artículos 29. siete y 34.regla 8.^a establecen los criterios aplicables al **régimen especial del grupo de entidades**, también con efectos desde 1 de enero de 2008 (disp. trans. decimotercera del Convenio). Se parte, aunque aparezca en la última regla, del mandato de que el régimen del grupo no alterará en ningún caso las reglas previstas en el Concierto o Convenio

y en particular las aplicables para determinar el volumen de operaciones. Se establece que quedan excluidas del grupo las entidades dependientes cuya inspección quede encomendada a una Administración común o foral distinta de la competente para la entidad dominante. Las declaraciones individuales de las entidades contendrán los importes que resulten de la aplicación individual de las normas del Impuesto, incluyendo las propias del régimen especial. En cuanto a las declaraciones agregadas, no cabe la inclusión de cantidades que correspondan a Administraciones tributarias distintas. Por último, se concreta que la entidad dominante ha de cumplir las obligaciones específicas que le son imputables ante las Administraciones en cuyo territorio operen las entidades integrantes del grupo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Otra Orden relevante es la **Orden EHA/3482/2007, de 20 de noviembre**, por la que se aprueban determinados modelos, se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se modifica la Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del IVA en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos, que apareció publicada en el BOE de 1 de diciembre.

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

I.5. Régimen simplificado.

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

I.6. Régimen aplicable a la OTAN.

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

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

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

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

En concreto, desde el punto de vista de los Tratados y Acuerdos Internacionales, el mencionado preámbulo enumera expresamente la regulación derivada de los artículos IX y X del Convenio

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

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

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

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

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

El artículo 4 lista las exenciones aplicables en el IVA para las entregas interiores y operaciones intracomunitarias, así como para las prestaciones de servicios, distinguiendo dos grupos. Los núme-

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

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

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

El artículo 5 regula el procedimiento de esas exenciones. También en este caso se mejora la regulación anterior pormenorizando las reglas aplicables. Como es habitual se instauran tres regímenes. De un lado hay exenciones que se aplican directamente si bien requieren el previo reconocimiento de la Agencia. Estas son las que aparecen con el número 1 en la enumeración anterior. Son rogadas y tienen efectos desde la presentación de la solicitud, siendo el plazo de silencio positivo de tres meses desde esa fecha. Siempre se requiere la aportación de un certificado acreditativo del uso a que se destinen los bienes, y, además, tratándose de edificios y terrenos, se exige otorgamiento de documento público e inscripción en el registro a nombre de la OTAN. En la factura que documente estas operaciones deberá constar que la Agencia reconoció la exención.

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

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

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

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

Para concluir este comentario es preciso aludir al contenido del artículo 7, que tiene su precedente en la normativa que ahora se deroga, y que regula el régimen que han de seguir las enajenaciones de los bienes adquiridos o importados con exención. Para efectuar estas operaciones de enajenación (venta, permuta o donación) se exige una previa comunicación a la Agencia con indicación de las características de la operación y del destinatario. Producida esta, la operación se grava como operación asimilada a la importación. Para el supuesto de que no se produjera la mencionada comunicación previa, la norma prevé la ineficacia de la exención con la exigencia de las cuotas y los pertinentes intereses de demora a cargo de quienes disfrutaron del beneficio, con aplicación del procedimiento de liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones [art. 73.3 a) RIVA]. Evidentemente, el precepto admite la enajenación de los bienes adquiridos o importados con exención a las personas y entidades que se beneficien de esta exención, sin que en este caso proceda la sujeción al IVA, aunque exigiendo también la previa comunicación a la Agencia tributaria.

I.7. Regulación comunitaria: novedades.

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

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

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

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

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

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

- Los servicios prestados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta ajena a particulares se localizan donde se localice la operación subyacente en la que se medie.
- Los vinculados a bienes inmuebles, donde estos radiquen.

- Los transportes en general se localizan en atención de la distancia recorrida. Los de transporte de bienes no intracomunitarios a favor de particulares también siguen esa regla. Los intracomunitarios de bienes para particulares se localizan donde se inician.
- Los culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos y similares (ferias y exposiciones) y los accesorios a estos así como los servicios prestados por sus organizadores, donde se lleven a cabo materialmente. Esta regla variará a partir de 2011, de forma que los servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas y similares (ferias y exposiciones), y los servicios accesorios en relación con el acceso prestados a un sujeto pasivo, se localizarán donde tengan lugar las manifestaciones. En cuanto a los servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos y similares (ferias y exposiciones) y los accesorios a estos así como los servicios prestados por sus organizadores cuyo destinatario sea particular no sujeto pasivo, será el lugar donde se lleven a cabo materialmente las manifestaciones, es decir, se mantiene la redacción vigente desde 2010. Ciertamente hay que ser cuidadosos con los matices de estas redacciones.
- Los servicios accesorios al transporte, la tasación de muebles y las ejecuciones de obra sobre tales bienes para particulares, también se localizan donde se presten materialmente.
- Los de restaurante y *catering* (salvo los prestados en buques, aviones y trenes durante un transporte de pasajeros dentro de la Comunidad, que se localizan donde parta el transporte), donde se presten.
- El arrendamiento de medios de transporte a corto plazo (por un período ininterrumpido no superior a 30 días o a 90 en el caso de buques), donde se ponga a disposición el medio de transporte. Existe sin embargo una previsión que ha de regir a partir de 2013 en cuanto a los arrendamientos de estos bienes que no sean a corto plazo a favor de particulares, que fija la localización en el establecimiento, domicilio o residencia del destinatario.
- Los prestados por vía electrónica a particulares comunitarios desde fuera de la Comunidad, donde el destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual.
- Los denominados servicios profesionales (los citados en el art. 70.uno.5.º de nuestra ley) y los de radiodifusión y televisión, telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica prestados a particulares no comunitarios, donde el destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual.

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

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

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

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

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

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

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

[...] ¹

¹ El resto de las páginas puede verlo en www.ceflegal.com

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Núm. 301, abril 2008.