

«CUESTIONES PRÁCTICAS DE LAS NOVEDADES SOBRE EL IVA EN EL 2009»

A. Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

En el ejercicio 2008 el legislador nacional ha dictado diversas normas que afectan al IVA que tienen su fundamento bien en la adaptación del derecho interno a la normativa comunitaria y a la jurisprudencia comunitaria (esencialmente el concepto de empresario o profesional en cuanto a las sociedades mercantiles, la delimitación de las operaciones no sujetas por transmisión de una empresa, o los límites en la importación de bienes por viajeros), o en la necesidad de encontrar medidas que permitan paliar los efectos económicos que la imposición indirecta genera en los empresarios o profesionales (nuevo concepto de rehabilitación, modificación de la base imponible por créditos incobrables o creación de un nuevo sistema de devolución mensual aplicable a cualquier sujeto pasivo, que también tiene su base en la Directiva 2006/112/CE al permitir a todo sujeto pasivo el derecho a recuperar los excesos de IVA soportado deducible sobre el devengado bajo las modalidades establecidas por los Estados miembros). Todo ello ha motivado la necesidad de elaborar nuevos modelos de autoliquidación del IVA, lo que ha efectuado la Administración simplificando los mismos. En estos comentarios se repasan estas novedades desde un punto de vista eminentemente práctico.

1. INTRODUCCIÓN

Durante el ejercicio 2008 se han dictado varias normas que afectan al IVA, modificando tanto su Ley reguladora (LIVA) como su Reglamento (RIVA). Nos referimos fundamentalmente al Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual del IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, y el Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, por el que se modifica el RIVA, al margen de un conjunto de normas de menor rango que han venido a desarrollar a las anteriores, esencialmente en lo referente a la determinación de los modelos a presentar por los sujetos pasivos del impuesto.

No se pretende con estos comentarios hacer un análisis exhaustivo desde el punto de vista doctrinal de los cambios legislativos citados, sino de examinar algunas de las cuestiones prácticas que al hilo de estas modificaciones se planteaban con anterioridad, dándose solución con las nuevas normas, o bien las nuevas que surgen con la redacción vigente en este ejercicio 2009 de los preceptos modificados.

2. EL CONCEPTO DE REHABILITACIÓN

El Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, introdujo una importante modificación en el concepto de rehabilitación establecido en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA, como señala la exposición de motivos, «al objeto de propiciar un mejor tratamiento de ciertas obras en la imposición indirecta como medida para dinamizar la actividad de la construcción, impulsando así el crecimiento y la creación de empleo», ya que «esta modificación, (...), incide en la consideración como sujetas y no exentas de las entregas de los edificios o partes de los mismos después de su rehabilitación. La ampliación del concepto ha de conducir al incremento en el número de edificios cuya entrega se equiparará a las entregas de edificios nuevos, respondiendo de manera más cercana a la consideración urbanística de los mismos. Adicionalmente, el tipo impositivo que se aplica a las obras de rehabilitación, que es el 7%, ve ampliado su espectro al incrementarse el número de obras que recibe esta calificación. Este tratamiento generará una mayor neutralidad en la tributación de estas operaciones y permitirá, asimismo, atender a las demandas formuladas por el sector empresarial en este sentido, al objeto de mejorar el régimen fiscal aplicable a aquellas, lo que contribuirá a favorecer la conveniente renovación del parque de viviendas, en especial en el centro urbano de las ciudades».

La calificación como rehabilitación de las obras llevadas a cabo en un inmueble tiene una gran trascendencia en la imposición indirecta, ya que lleva consigo la consideración de empresario o profesional de quien las realiza, siempre que su destino sea la cesión, venta o adjudicación [art. 5.uno.d) de la LIVA]. Esta conclusión lleva consigo un doble efecto:

- La venta efectuada por un empresario o profesional de un inmueble que va a ser objeto de rehabilitación por el adquirente para su posterior venta, cesión o adjudicación, quedará excluida de la exención prevista en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA, tributando como operación sujeta y no exenta.
- Quien es considerado como empresario o profesional por rehabilitar inmuebles y los transmite, cede o adjudica, repercutirá el IVA correspondiente a la contraprestación de la operación.
- Con la excepción de que destine el inmueble a una cesión exenta (arrendamiento de viviendas, por ejemplo) el empresario podrá deducir las cuotas soportadas en la rehabilitación.

EJEMPLO 1:

1. Un particular adquiere cuatro viviendas integradas en un inmueble a otros tantos particulares. Inmediatamente lleva a cabo obras de rehabilitación, en el sentido que expone el artículo 20.uno.22.º de la ley, transmitiendo dos de las viviendas a particulares, y las otras dos las arrienda a unos profesionales que van a instalar en ellas sus despachos profesionales.

La adquisición de las viviendas por el particular quedará no sujeta a IVA y sujeta al concepto TPO ya que los transmitentes no son empresarios o profesionales. De esta forma, el comprador soporta TPO que no puede deducirlo.

Al llevar a cabo obras de rehabilitación con objeto de vender o ceder en actividades no exentas los inmuebles, generará el derecho a deducir el impuesto, de forma que:

- Repercutirá el 7% por las viviendas vendidas, y el 16% por el alquiler de las viviendas que cede a profesionales.
- Podrá deducir el IVA que soporta por la rehabilitación de las viviendas y los gastos afectos a esta actividad empresarial.

2. Un empresario o profesional transmite el edificio de oficinas que posee en el centro de una localidad a otro empresario que va a realizar en él obras de rehabilitación y la posterior cesión, venta o adjudicación de los inmuebles resultantes.

La venta del edificio que será destinado por el comprador a la rehabilitación queda sujeta y no exenta de IVA, al tipo impositivo del 16%.

El artículo 20.uno.22.º recoge el concepto de rehabilitación exigiendo una doble condición, cuantitativa y cualitativa, que modificaba el legislador en los dos aspectos. De esta manera, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto Ley 2/2008, las condiciones para que las obras que se lleven a cabo tengan la naturaleza de rehabilitación son las siguientes, que deben concurrir conjuntamente:

A) Condición cuantitativa: el coste global de las obras u operaciones de rehabilitación deben exceder del 25% del precio de adquisición si se hubiese efectuado esta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Las novedades respecto de este requisito son dos:

- Se excluye el valor del suelo a efectos de computar el 25% del precio de adquisición o del valor de mercado del inmueble.
- En caso de que el inicio de las obras de rehabilitación tenga lugar pasados dos años desde la adquisición, el porcentaje anterior se calculará sobre el «valor de mercado» de la edificación o parte de la misma en el inicio de las obras, eliminándose la mención al «verdadero valor que tuviera la edificación» que llevaba lugar a equívocos y no pocas interpretaciones. No obstante, es de advertir que tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) como la Audiencia Nacional (AN) habían considerado ya esta expresión como sinónima de «valor de mercado» y a él atendían¹.

EJEMPLO 2:

Una sociedad mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria adquiere de otra sociedad mercantil un edificio de oficinas que va a destinar a la rehabilitación y uso como viviendas. El precio de adquisición es de 4.000.000 de euros, considerándose que el valor del suelo es del 50%, aplicando el porcentaje que representa el suelo en el impuesto sobre bienes inmuebles. El adquirente realiza obras de rehabilitación dentro de los dos años siguientes a la adquisición, y el importe de las operaciones de rehabilitación es de 800.000 euros.

Teniendo en cuenta que el coste de las operaciones de rehabilitación es de 800.000 euros, que supera el 25% sobre el valor del suelo (25% sobre 2.000.000), se da cumplimiento al requisito cuantitativo exigido por el artículo 20.uno.22.º de la LIVA.

¹ Así, la resolución del TEAC de 10 de noviembre de 2004 [RG 3805/2002 (NFJ032502)] y la sentencia de la AN de 27 de mayo de 2008, rec. 133/2005 (NFJ032501). Esta última indica que, «las obras de rehabilitación definidas en la LIVA lo son aquellas que afecten a la estructura, fachada, cubiertas y otras análogas, siempre que el coste de la obra supere el 25%, en lo que ahora nos ocupa del valor mercado».

B) Condición cualitativa: obras de rehabilitación de edificaciones son las que tienen por objeto principal la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas.

La novedad en este requisito se refiere a la inclusión de que las obras deben tener «por objeto principal» la rehabilitación, esto es, la reconstrucción de las edificaciones, lo que viene a recoger el criterio reiterado de la Dirección General de Tributos (DGT) ² así como del TEAC ³.

EJEMPLO 3:

Siguiendo con el supuesto anterior, teniendo en cuenta que el coste de las obras es de 800.000 euros, se conoce que 450.000 euros corresponden a la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación (estructura, fachadas, cubiertas, o elementos estructurales análogos).

Al cumplirse también el requisito cualitativo la adquisición del inmueble quedará sujeta y no exenta al tipo general del 16%. La venta posterior de las viviendas tributará al tipo del 7%.

La cuestión más compleja que se plantea es que en el momento de la venta no suele conocerse el coste de las obras de rehabilitación, lo que puede llevar consigo que deban efectuarse las correspondientes rectificaciones de las autoliquidaciones cuando, conociéndose el importe total de las obras este no alcance los límites cuantitativos señalados en el precepto de la LIVA. Nos encontraremos entonces, en el caso que se examina, ante una segunda o ulterior entrega sujeta pero exenta y, de no haber efectuado la renuncia a la exención correctamente, la operación tributaría por TPO. La práctica llevará consigo que, ante posibles circunstancias que puedan hacer variar las previstas en el momento de la firma de la escritura, se renuncie a la exención del IVA, siempre que sea posible, en la forma establecida en el artículo 20.dos de la LIVA .

Hay que añadir que desaparece del artículo 20.uno.22.º que la rehabilitación deba efectuarse de forma inmediata, que se exigía con anterioridad y que provocaba conflictos en la interpretación del precepto. Ello no quiere significar que el adquirente pueda emitir una declaración de intenciones en el sentido de destinar la edificación a la rehabilitación y luego dejar transcurrir el tiempo sin efectuar actuaciones tendentes a realizar las obras precisas para ello. El legislador pretende con esta modificación reconocer la dificultad existente en numerosas ocasiones para iniciar de manera inmediata a la adquisición del inmueble las obras de rehabilitación, pero queda implícito en el precepto la necesidad de que por el adquirente exista desde la adquisición una intención clara expresada en unas actuaciones constantes o continuadas que tiendan a la realización en fin de las obras de rehabilitación.

² Entre otras, consultas V1591-2007 de 18 de julio (NFC027092), V2013-2007 de 25 de septiembre (NFC027327) y V0447-2008 de 27 de febrero (NFC028723).

³ Resolución de 1 de marzo de 2007, RG. 261/2005 (NFJ029107): «cuando existe un contrato único de ejecución de obras o un proyecto general de la obra, la calificación como "obras de rehabilitación" debe hacerse para el conjunto de la obra, atendiendo a que la prestación principal, definida normalmente así por su coste relativo, tenga por objeto la consolidación y tratamiento de la estructura, fachadas, cubiertas u otras análogas».

EJEMPLO 4:

Una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria adquiere de otra sociedad un edificio en el centro de una gran ciudad para ser objeto de rehabilitación como oficinas. Para ello, el adquirente desde el momento en que se firma la escritura pública de transmisión, encarga a un estudio de arquitectura la realización de los proyectos necesarios para la aprobación de un plan especial que exige el Ayuntamiento para llevar a cabo actuaciones en edificios emblemáticos del centro de la ciudad. Dicha aprobación del plan se produce al cabo de año y medio, y nada más obtener la aprobación, la sociedad promotora solicita la correspondiente licencia de obras en base al proyecto de obras redactado por el estudio de arquitectura, obteniéndose la misma tras el transcurso de unos meses. Obtenidos todos los permisos necesarios para iniciar las obras, comienzan las mismas.

En este caso, las obras de rehabilitación no han comenzado de forma inmediata a la transmisión del inmueble, pero no cabe duda de que existen unas actuaciones llevadas a cabo por el adquirente de manera continuada tendentes a realizar las obras de rehabilitación del edificio; por lo que la sujeción al IVA de la transmisión es correcta; sin perjuicio de que la Administración tributaria (estatal o autonómica) pueda comprobar que estas actuaciones están encaminadas a ello.

Finalmente, hay que advertir que en el Real Decreto-Ley 2/2008 se prevén diversas reglas transitorias aplicables al supuesto que examinamos. Así:

- Este nuevo concepto de rehabilitación es aplicable a las entregas de edificaciones o partes de las mismas que pasen a tener la condición de primeras entregas y se produzcan, de acuerdo con las reglas previstas para el devengo del IVA (art. 75.uno.1.º de la LIVA), a partir de la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-Ley el 23 de abril de 2008. A estos efectos, será irrelevante el hecho de haber recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha.
- La aplicación del tipo impositivo del 7% (art. 91.uno.3.1.º de la LIVA) a las ejecuciones de obra que pasen a tener la condición de obras de rehabilitación, no teniéndola con anterioridad, será procedente en la medida en que el impuesto correspondiente a dichas obras se devengue a partir del 23 de abril de 2008, siendo también irrelevante el hecho de haber recibido pagos anticipados, totales o parciales, con anterioridad a dicha fecha. De existir estos pagos anticipados, los sujetos pasivos deberán rectificar las cuotas repercutidas correspondientes a los mismos cuyo cobro se hubiera percibido con anterioridad al 23 de abril, aun cuando hubieran transcurrido más de cuatro años desde que tuvo lugar dicho cobro.
- Los empresarios o profesionales que realicen estas entregas podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por los bienes y servicios utilizados directamente en su reha-

bilitación. A tales efectos, el derecho a la deducción de dichas cuotas nacerá el día 23 de abril de 2008. En caso de que las citadas cuotas se hubieran deducido con anterioridad, aunque sea parcialmente, los empresarios o profesionales deberán regularizar las deducciones practicadas en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de 2008.

EJEMPLO 5:

Un promotor inmobiliario había adquirido un edificio en 2006 a otro empresario, efectuando obras en él que concluyen en enero de 2009, momento en que procede a la entrega de las viviendas a particulares. Como consecuencia del cambio legislativo producido con el Real Decreto-Ley 2/2008 las obras, que con anterioridad no tenían la consideración de rehabilitación, pasan a partir del 23 de febrero a tener esta naturaleza, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.uno.22.º de la LIVA.

Con la normativa vigente con anterioridad al 23 de abril de 2008, las entregas de viviendas efectuadas por el adquirente del edificio eran consideradas segundas o ulteriores entregas sujetas pero exentas, lo que impedía además deducir las cuotas soportadas afectas a las obras del edificio o, cuando menos, su sujeción a la regla de prorrateo.

Consecuencia del cambio normativo, las entregas de las viviendas pasan a tener la consideración de operaciones sujetas y no exentas al tipo impositivo reducido del 7%, que será aplicable incluso a los pagos anticipados antes del 23 de abril, siendo por tanto una rectificación permitida legalmente. Además, el promotor procederá a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley, teniendo en cuenta que este derecho nace el 23 de abril de 2008 y que en caso de que se precise regularización, esta tendrá lugar en la última declaración de este ejercicio.

3. CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES

3.1. Los artículos 4.dos.a) y 5.uno.b) de la LIVA.

Una de las cuestiones que estaba suscitando mayor controversia venía dada por la condición de empresario o profesional de las sociedades mercantiles «en todo caso». En la redacción anterior del artículo 4.dos.a) de la LIVA, el legislador dispuso que se entendían, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, «las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles», añadiendo en el artículo 5.uno.b) que, a efectos de la LIVA, se reputan como empresarios o profesionales «las sociedades mercantiles, en todo caso».

El legislador comunitario en la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, y su precedente, la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, no llevan a cabo la distinción que recoge nuestra norma interna entre empresario y profesional y sujeto pasivo, delimitando exclusivamente a este último ⁴, de forma que, al margen de excepciones ⁵, son considerados sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad», y se consideran actividades económicas «todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas», siéndolo en particular «la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

Como puede observarse, el legislador comunitario determina la condición de empresario o profesional sin tener en cuenta la naturaleza de la persona que lleva a cabo la actividad, pues esta cualidad se obtiene por el cumplimiento de un requisito objetivo, como es la realización de una actividad económica, con independencia de la forma que adopte la persona.

La norma comunitaria plantea como cuestión primordial para determinar si nos encontramos ante un sujeto pasivo del IVA la concreción de si la actividad que realiza tiene naturaleza económica, de forma que quien no realiza actividad alguna no puede adquirir en ningún caso la condición de sujeto pasivo. Por ello, cualquiera que sea la intención o finalidad con la que se ha creado una entidad jurídica, la falta de actividad económica impide considerarla como sujeto pasivo del IVA; siendo reiterada la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) que había mantenido esta tesis ⁶ y que habían recogido el TEAC ⁷ y la DGT en su doctrina.

EJEMPLO 6:

1. Una sociedad patrimonial que se dedique a la mera tenencia de inmuebles sin realizar ninguna actividad empresarial con ellos, como puede ser la cesión o arrendamiento de los mismos, pese a su condición de entidad mercantil, no tendría la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA.

Así lo destaca también la DGT en consultas V2156-2007 de 11 de octubre (NFC027762) y V1096-2008 de 3 de junio (NFC030785).

.../...

⁴ Artículos 9 a 13 de la Directiva 2006/112/CE y 4 de la Directiva 77/388/CEE.

⁵ Es el caso de las personas que efectúen con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo expedido o transportado con destino al adquirente por el vendedor, por adquirente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad. Se trata del régimen de los medios de transporte nuevo en las operaciones intracomunitarias, cuya singularidad supone que los particulares cuando realizan la entrega de un bien de este tipo son considerados empresarios a los exclusivos efectos de esta operación, con la finalidad de que el medio de transporte tribute por imposición indirecta en el Estado de matriculación definitiva.

⁶ Entre otras las sentencias del TJCE de 20 de junio de 1991, asunto C-60/90, Polysar; de 22 de junio de 1993, asunto C-333/91, Sofitam; de 6 de abril de 1995, asunto C-4/94, BLP Group; de 6 de febrero de 1997, asunto C-80/95, Harnas & Helm.

⁷ Así en la resolución de 28 de septiembre de 2005, RG 7303/2003 (NFJ021502).

.../...

2. No es comparable la situación anterior a la de la sociedad que realiza actividades que atribuyan la condición de empresario o profesional a los efectos del IVA, como son el arrendamiento o la urbanización de terrenos. Así, el carácter empresarial de ciertas sociedades patrimoniales ha sido objeto de contestaciones anteriores evacuadas por la DGT [2225-2003 de 15 de diciembre o V1583-2005 de 27 de julio (NFC021203)] en las que se ha concluido tal condición en la medida en que las sociedades tenían por objeto la compraventa y el arrendamiento (aunque estuviera exento) de edificaciones, actividades expresamente recogidas en el artículo 5 de la LIVA.

3. Consecuencia de todo ello es que en tanto una sociedad mercantil no afecte a su patrimonio empresarial o profesional el inmueble, la posterior transmisión del mismo no estará sujeta al impuesto. De ahí que una sociedad patrimonial cuyo único activo está constituido por un terreno edificable en relación con el cual no se ha realizado actividad económica alguna y que lo transmite no estará sujeta al IVA, siguiendo para ello la doctrina establecida por el TEAC en resolución de 28 de septiembre de 2005 [DGT consultas V1499-2007 de 5 de julio (NFC027248) y V2453-2007 de 16 de noviembre (NFC027846)].

4. Señala la DGT en consulta V0688-2008 de 7 de abril (NFC029206) (transmisión por una sociedad de un terreno rústico que tiene la consideración de urbanizable pero que no lo tiene afecto a la actividad) que la sola falta de contabilización de un elemento patrimonial no determina, por sí misma, la ausencia de afectación al patrimonio empresarial del sujeto pasivo. En el supuesto de que se considere no afecto al patrimonio empresarial de la sociedad transmisora, la operación estaría no sujeta al IVA. En otro caso, de considerar afecto la operación estaría sujeta y habría de analizarse la exención o no de la operación. La afectación de un elemento al patrimonio empresarial del sujeto pasivo es una cuestión de hecho que podrá ser probada por los medios de general aceptación en Derecho.

También la jurisprudencia nacional había admitido esta tesis, incluso en el supuesto de inactividad de una sociedad mercantil.

EJEMPLO 7:

La sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 31 de octubre de 2007, recurso 4156/2002 (NFJ026825), analiza el supuesto de sociedades mercantiles que solo compran bienes sin realizar ventas durante un período largo de tiempo (en este caso 9 años).

Para el alto órgano jurisdiccional, estas sociedades no tienen la condición de empresarios y, por tanto, no serán deducibles las cuotas soportadas. Añade el TS que el derecho a deducir las cuotas soportadas alcanza a los que tienen la condición de empresarios o profesionales, en este caso cuando las sociedades mercantiles realizan operaciones económicas, cuando lo hacen en el ejercicio de una actividad empresarial. Esta regla solo se tiene en cuenta para quienes realizan la adquisición de bienes y servicios con la

.../...

.../...

intención, confirmada por elementos objetivos, de su utilización al desarrollo de su actividad empresarial, ya que si ello no es así, las cuotas soportadas no pueden ser objeto de deducción. Esta excepción es admitida por la jurisprudencia comunitaria (sentencia 29 de abril de 2004, asunto C-77/2001). Existen sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del IVA quedando fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Confirma el TS la resolución del TEAC de 14 de enero de 1999, RG 9584/96; así como la sentencia de la AN de 19 de abril de 2002, recurso 133/99.

El legislador español, consciente de la falta de sintonía entre la norma interna y la comunitaria, con la modificación introducida en los artículos 4 y 5, pretende ajustar la LIVA a esta última, si bien no lo hace suprimiendo toda referencia a las sociedades mercantiles, sino que mantiene cierta complejidad en la determinación de la condición de empresario o profesional para estas personas jurídicas.

Es claro que se corrige la dicción del artículo 4.dos.a) con el fin de que solo queden sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las sociedades mercantiles cuando tengan la condición de empresario o profesional. Y resulta que reúnen esta condición, conforme al actual artículo 5.dos b), «salvo prueba en contrario». Esto es, nuevamente la presunción se establece a favor de las sociedades mercantiles, puesto que se considerarán empresarios o profesionales «salvo prueba en contrario».

La cuestión entonces se traslada a fijar a quién corresponde la carga probatoria. En principio estamos ante una presunción *iuris tantum*, frente a la anterior *iuris et de iure*, que parece favorecer a las sociedades mercantiles, sin que quede ajustado definitivamente el texto legal interno a la Directiva comunitaria. Este parece ser el camino emprendido por la DGT en consultas recientes al presumir la realización de una actividad económica por el mero hecho de vender un bien por parte de una sociedad mercantil.

EJEMPLO 8:

Una sociedad limitada está interesada en la adquisición de un terreno rústico a otra sociedad limitada. El terreno en cuestión está dentro de un conjunto de terrenos que tiene la consideración de urbanizable, no existe junta de compensación ni proyecto de urbanización. Existe un plan parcial presentado al Ayuntamiento, pero no está aprobado ni inicial ni provisionalmente. La sociedad vendedora no lo tiene afecto a la actividad. Tanto la sociedad compradora como la vendedora son sujetos pasivos del IVA.

Ante este supuesto de hecho, la DGT en consulta V0688-2008 de 7 de abril (NFC029206), nos da una regla general al indicar que «en el IVA se presume que cualquier operación

.../...

.../...

realizada por una sociedad mercantil va a tener contenido empresarial y, en consecuencia, resultará sujeta a dicho impuesto. En este sentido, la afectación de un elemento al patrimonio empresarial del sujeto pasivo es una cuestión de hecho que podrá ser probada por los medios de general aceptación en Derecho, sin que la sola falta de su contabilización determine, por sí misma, la no afectación al patrimonio empresarial del sujeto pasivo. Si finalmente se considera que el terreno no está afecto al patrimonio empresarial de la sociedad transmisora, la operación no estaría sujeta al IVA».

No plantearán problema alguno aquellas situaciones en las que existe un criterio uniforme en relación con el carácter no económico de la actividad. Es el supuesto de las sociedades meramente *holding*, las sociedades de mera tenencia de bienes, etc., pero la problemática surgirá enseguida al margen de estos supuestos claros, y la interpretación que pueda hacer la Administración y la jurisprudencia puede acotar la postura anterior en base a la teoría de la carga de la prueba, y de la facilidad probatoria, sustentada por la jurisprudencia con fundamento en el actual artículo 105 de la Ley General Tributaria (LGT), inspirado en el artículo 1.214 del Código Civil (CC) ⁸. Así, la doctrina y jurisprudencia han mantenido que los principios que inspiran la prueba en el ámbito del proceso civil deben ser aplicados con minuciosa cautela al procedimiento tributario incluso ponen el énfasis en la naturaleza inquisitoria del procedimiento tributario, preconizando que en el mismo no existe actividad probatoria en sentido estricto, salvo en materia de reclamaciones ⁹. De esta forma, la jurisprudencia viene a señalar que el artículo 105 de la LGT debe ser interpretado en el sentido de que «cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor» ¹⁰. Así, conforme a esta interpretación, se ha señalado que es a la Administración Tributaria a quien incumbe la carga de la prueba de la realización del hecho imponible, su cuantificación y su atribución al sujeto pasivo, mientras que es al contribuyente a quien corresponde la justificación de las deducciones y gastos, así como los beneficios fiscales que pueda haber entendido le son favorables, como supuestos de exención o no sujeción, bonificaciones, etc.

El TEAC ha añadido que estos principios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, «de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extremada sencillez la demostración de los hechos controvertidos» ¹¹. El TS declara, en su sentencia de 11 de junio de 1984, que «las facultades del Tribunal Económico-Administrativo no liberan de la carga de la prueba al que alega un derecho; a quien

⁸ «Incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento y la de su extinción al que la opone».

⁹ En este sentido se pronuncia la AN en sentencia de 16 de enero de 2003 (NFJ014012).

¹⁰ Así lo considera, entre otras, las sentencias del TS de 17 de marzo de 1995, 22 de enero de 2000 y 28 de abril de 2001. También el TEAC, entre otras, en resolución de 13 de febrero de 1998 sostiene esta posición.

¹¹ En este sentido, el TS en sentencia de 11 de junio de 1984, en relación con la carga de la prueba en el procedimiento económico-administrativo, ha declarado que «las facultades del TEA no liberan de la carga de la prueba al que alega un derecho; a quien alegue un derecho corresponde la prueba de los hechos normalmente constitutivos del mismo, sin que la facultad contenida en el artículo 168 de la LGT, relativa a la facultad del órgano económico-administrativo de practicar de oficio las pruebas que estime oportunas, pueda privar de virtualidad a aquel principio sobre carga de la prueba».

alegue un derecho corresponde la prueba de los hechos normalmente constitutivos del mismo, sin que la facultad contenida en el artículo 168 de la Ley General Tributaria, relativa a la facultad del órgano económico-administrativo de practicar de oficio las pruebas que estime oportunas, pueda privar de virtualidad a aquel principio sobre carga de la prueba».

3.2. El artículo 7.8 de la LIVA y las sociedades públicas.

No ha aprovechado el legislador la reforma operada por la Ley 4/2008 para adecuar este precepto a la Directiva 2006/112/CE, cuando el tratamiento de las Administraciones públicas en la LIVA está alejado del previsto en la norma comunitaria. No es ahora el momento de extendernos en estas consideraciones, pero sí debemos puntualizar sobre la problemática que las sociedades públicas, participadas íntegramente por la Administración territorial de la que dependen, han planteado en los últimos años y la evolución que la doctrina y la jurisprudencia han tenido.

Frente a declaraciones del propio TS y de la doctrina administrativa que señalaban el carácter de sujeto pasivo en cualquier caso de las sociedades públicas a la vista de la redacción del artículo 7.8, se ha procedido recientemente a una interpretación del mismo más uniforme con el Derecho comunitario. Buena cuenta de ello es la abundante doctrina administrativa de la DGT ¹² que ha venido a sustentar, con base en la jurisprudencia del TS ¹³, el carácter de órgano técnico-jurídicos dependientes y, por tanto, que las relaciones internas entre la Administración de la que depende la sociedad y esta no determinarán la realización de operaciones sujetas al impuesto siempre que efectivamente concurren los siguientes requisitos:

- 1.º La creación de la sociedad consultante haya tenido lugar al amparo de lo dispuesto por la normativa propia de la Administración territorial de que se trate, así el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público en el caso de la Administración local.
- 2.º Su capital sea propiedad íntegra del ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones.
- 3.º Tenga por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al ente local que la ha creado.
- 4.º Su financiación se lleve a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local.
- 5.º O haya riesgo alguno de distorsión de la competencia que se pueda derivar del tratamiento que se señala.

¹² Entre otras muchas, consultas V0409-2007 de 27 de febrero, V1107-2007 de 25 de mayo, V1501-2007 de 5 de julio, V1809-2007 de 3 de septiembre y V0733-2008 de 9 de abril.

¹³ Así, las sentencias de 25 de septiembre de 2002, 24 de junio de 2003, 23 de septiembre de 2004 y 12 de junio de 2004.

Concurriendo los requisitos expuestos, los servicios prestados por la sociedad pública a la Administración no estarán sujetos al impuesto, no pudiendo dicha entidad deducir en ninguna medida el IVA que soporte por la realización de estas operaciones.

EJEMPLO 9:

Así, se ha indicado por la DGT la no sujeción de las siguientes actividades desarrolladas por sociedades públicas: central de compras informática para la Administración de la que dependen, prestación de servicios de recaudación, realización de obras para los colegios públicos, servicio de limpieza viaria, de recogida de basuras y tratamiento de residuos, servicio de limpieza de colegios públicos y dependencias de la Administración, servicio de tratamiento y depuración de aguas residuales, servicios informáticos, de mantenimiento del catastro inmobiliario y de regularización de desarrollos urbanísticos, etc.

El TEAC ¹⁴ ha acotado la no sujeción de estas sociedades públicas, con base también en la jurisprudencia comunitaria, indicando que las sociedades públicas se encuentran dentro del marco subjetivo del artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, esto es, «los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público», como delimitación de los sujetos a los que alude la norma, si bien deberá concurrir de forma acumulativa, como señala el propio TJCE el requisito objetivo o material, relativo a la actividad de función pública que se realiza y, de esta forma, quedarán sujetas al IVA por aquellas actividades que teniendo naturaleza económica sean desarrolladas como empresarios o profesionales, así como aquellas otras actividades encomendadas por la Administración de la que dependen que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados, todo ello a la vista de los principios comunitarios y criterios jurisprudenciales del TJCE.

EJEMPLO 10:

Así, para el TEAC estamos ante actividades sujetas respecto de aquellas que una sociedad pública realizada fuera del territorio de aplicación del impuesto, también de las entregas intracomunitarias y exportaciones, o entregas de bienes y prestación de servicios realizados en territorio de aplicación del impuesto como es la actividad de formación y la actividad que supone la realización de obras en determinados edificios públicos por encargo de la Administración de la que depende; esto es, quedan sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios a terceros mediante contraprestación o a la propia Administración en calidad de destinatario de unos servicios o receptor de bienes que son realizados por la entidad no sujetándose al régimen jurídico propio de

.../...

¹⁴ Entre otras en resoluciones de 13 de febrero de 2008, RG 3986/2004 (NFJ028891) y 3997/2004, y de 18 de noviembre de 2008, RG 2293/2005.

.../...

los servicios públicos, ni implican la realización en sí misma de funciones públicas, pudiendo además ser realizados por operadores económicos privados.

No estará sujeta, por el contrario, el servicio prestado por una sociedad pública de prevención y extinción de incendios forestales, en cuanto implica la asunción de funciones públicas, o la puesta en funcionamiento y mantenimiento de equipamientos y estructuras de uso público en los espacios naturales que corresponde a la Administración de la que depende la sociedad (aunque sí lo estará por los servicios de camping, o ventas que suponen entregas de bienes en puntos de información de los espacios naturales a terceras personas).

4. TRANSMISIONES DE EMPRESAS

4.1. Regulación comunitaria.

El artículo 7.1 había planteado también una importante polémica dada su falta de adecuación al actual artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE y jurisprudencia del TJCE¹⁵ que el legislador nacional ha querido zanjar, dado que este órgano jurisdiccional había mantenido que cuando un Estado miembro hace uso de la facultad conferida por el precepto anterior, debe aplicar la regla de la no entrega a toda transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y no puede, por tanto, limitar la aplicación de dicha regla solo a algunas de estas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en el propio precepto.

El supuesto se refiere, según indica el TJCE, a toda transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa con elementos corporales y, en su caso, incorporeales (universalidad total o parcial de bienes en los términos recogidos en la Directiva) que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, teniendo el adquirente la intención de explotarlo y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.

4.2. Regla general prevista en el artículo 7.1 de la LIVA.

En la redacción actual, el legislador establece la siguiente regla general de no sujeción, sin ajustarse a los términos de la norma y jurisprudencia comunitarias: la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos (esencialmente la imposición directa) y del régimen de compatibilidades con el concepto TPO.

¹⁵ Esencialmente la sentencia de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, Zita Modes (NFJ015629).

Esta última precisión lleva a plantearse, desde el punto de vista de la finalidad de este supuesto de no sujeción, la compatibilidad con el concepto TPO. Recordemos, a estos efectos, que el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD sujeta al concepto TPO la transmisión de los inmuebles en estas operaciones de no sujeción, cuando en palabras del propio TJCE, el supuesto de no sujeción que examinamos, está encaminado a permitir a los Estados miembros «facilitar las transmisiones de empresas o parte de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada».

No es esto lo que sucede con la regulación interna, a la vista de ambos tributos y por ello es más que dudosa la compatibilidad entre IVA y el concepto TPO en estos supuestos ¹⁶.

EJEMPLO 11:

Una sociedad mercantil propietaria de una fábrica de maquinaria pesada transmite la misma, integrada por todos los elementos corporales e incorporeales afectos a la misma a otra sociedad mercantil que continúa en el ejercicio de la misma actividad.

En principio la operación quedará no sujeta por aplicación del artículo 7.1 de la LIVA. Como consecuencia de ello, tributarán por el concepto TPO los bienes inmuebles afectos a la actividad.

Ello supone una carga fiscal que podría haberse evitado transmitiendo individualizadamente los elementos afectos a la actividad, puesto que si bien la entrega de bienes inmuebles constituiría segunda entrega exenta, la misma se podría renunciar, ya que el adquirente genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas. La operación hubiera resultado neutral desde el punto de vista de la imposición indirecta, teniendo en cuenta IVA y TPO, puesto que la transmitente hubiera repercutido IVA y la adquirente lo habría deducido.

Frente a ello, al haberse aplicado el supuesto de no sujeción, el adquirente tributará por TPO respecto de los inmuebles, soportando una carga fiscal que no puede recuperarla seguidamente, como ocurre con el IVA.

¹⁶ Si bien recientemente el TJCE en Auto de 27 de noviembre de 2008, asunto C-151/08 (NFJ030836), N.N. Renta, en cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña ha mantenido la compatibilidad del concepto AJD con IVA, y ha declarado que la norma comunitaria no impide la percepción de la cuota gradual o proporcional del ITP y AJD cuando se aplica a la formalización de una compraventa realizada por un empresario cuya actividad consiste en la compraventa de inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento, todo ello en base fundamentalmente a que los elementos de la relación jurídico-tributaria de uno y otro concepto tributario son diferentes, no lleva a cabo el examen que exigiría el supuesto que ahora tratamos, dada la finalidad concreta que el supuesto de no sujeción tiene para el TJCE, en cuanto que el Estado español acoge la regla de no sujeción impone una sobrecarga fiscal que en caso de generar el derecho a deducción íntegra por el adquirente, no existiría.

La norma actual ya no recoge el término de «rama de actividad» si bien, de manera uniforme y constante por la DGT se había mantenido, y hemos de seguir con esta interpretación, que dicho concepto queda englobado en el actual, por lo que no se debería plantear discrepancia al respecto entre la imposición indirecta y directa en el ámbito nacional ¹⁷.

Al tratar el precepto actual de un conjunto de elementos corporales y, en su caso incorporeales, queda claro que no es preciso transmitir la propiedad de los bienes inmuebles para considerar que se produce una entrega de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, y permitirá por ello diseñar la operación que permita en su caso limar algunas consecuencias perniciosas de la compatibilidad entre IVA y TPO antes apuntada.

EJEMPLO 12:

1. Un empresario dedicado a la fabricación de artículos deportivos, transmite los elementos corporales e incorporeales afectos a la empresa, incluida la estructura empresarial, con la excepción de la nave industrial donde desarrolla la actividad, si bien se constituye un derecho de arrendamiento o de uso a favor del adquirente sobre la misma.

A la vista de la dicción del actual artículo 7.1 de la LIVA esta entrega quedará no sujeta al IVA, ya que se transmiten los elementos corporales e incorporeales precisos para que pueda desarrollarse una actividad económica, incluido el derecho de uso sobre el bien inmueble que constituye la nave industrial.

La anterior transmisión no quedará sujeta al concepto TPO, ya que no se produce entrega alguna de un bien inmueble.

No obstante, el transmitente sigue siendo empresario a efectos del IVA por el arrendamiento del bien inmueble, la nave industrial, debiendo repercutir al arrendatario, adquirente del resto de los bienes y derechos afectos a la actividad económica, por este derecho de uso de tracto sucesivo, devengándose de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.uno.7.º.

.../...

¹⁷ Para la DGT [entre otras, V1607-2007 de 20 de julio (NFC027021) y V0726-2008 de 8 de abril (NFC029216)] el concepto de rama de actividad previsto para el Impuesto sobre Sociedades coincide sustancialmente con el que establece el TJCE [ST de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, Midland Bank plc (NFI009256); 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, Abbey Nacional plc; 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, Zita Modes Sarl (NFI015629); 29 de abril de 2004, asunto C-137/02, Faxworld (NFI016629)], por tanto, era factible la aplicación del concepto nacional sin contravención del principio de interpretación uniforme del Derecho comunitario, establecido igualmente de forma reiterada por el TJCE. Añadía la DGT que no cabía exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio para que la operación quede al margen de su sujeción al tributo, sino que bastaba la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. En la medida en que los activos, y pasivos en su caso, que se incluyen en un conjunto patrimonial puedan ser considerados como una rama de actividad en el sentido que se describe, ha de considerarse que su transmisión tiene por objeto una universalidad parcial de bienes y, por tanto, no está sujeta al IVA, aunque algún elemento patrimonial particular afecto a la actividad no se transmite.

.../...

2. Transcurrido un año el arrendador transmite al arrendatario la propiedad de la nave industrial.

Esta entrega de bien inmueble, aun cuando constituya todo el patrimonio empresarial del arrendador, estará sujeta a IVA salvo que se transmita con el bien una estructura empresarial (el actual art. 7.1 la excluye del supuesto de no sujeción), por lo que estaremos ante una entrega de bienes inmuebles sujeta pero exenta al constituir una segunda o ulterior entrega (art. 20.uno.22.º de la LIVA). No obstante, se podrá renunciar a la exención, ya que las dos partes en el contrato son empresarios a efectos del IVA y el adquirente realiza una actividad empresarial que genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado y afecta el bien a esta actividad.

4.3. Excepciones al supuesto de no sujeción.

El artículo 7.1 excluye del supuesto de no sujeción dos operaciones concretas, que ya habían sido puestas de manifiesto con anterioridad tanto por la DGT como por el TEAC concluyendo en la sujeción de las mismas. Se trata de la transmisión de los bienes arrendados y de los urbanizados o en fase de urbanización.

A) Arrendadores.

Quedan sujetas al IVA las entregas por quien reúne la condición de arrendador o cesionario de bienes, cuando la transmisión tenga por objeto la mera cesión de los bienes arrendados o cedidos. Se estima por el legislador que se considera como tal la transmisión que no va acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma. De transmitirse esta estructura, aplicaremos nuevamente el supuesto de no sujeción.

El precepto no hace sino recoger la doctrina anterior de la DGT ¹⁸, de forma que así se favorece en buena medida la tributación de la operación, siempre y cuando el adquirente pueda renunciar a la exención que implicará la transmisión en la mayoría de los casos.

¹⁸ Así, en consulta V2331-2008 de 10 de diciembre (NFC032155), había considerado que en el caso de una entidad que transmite dos inmuebles que están arrendados por dependencias sin que exista división horizontal (uno solo de locales comerciales y el otro tanto locales como viviendas), no es de aplicación el supuesto del artículo 7.1.º de la LIVA, siguiendo la STJCE de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes (NFJ015629), en cuanto que aun teniendo por objeto el total del patrimonio empresarial, únicamente consiste en la liquidación del remanente de un activo, de forma que no se transmite un conjunto de elementos susceptibles de funcionar autónomamente, sino que lo que se produce es la liquidación de los elementos que permanecen en el patrimonio empresarial, estando sujeta la operación. Estamos ante una cesión de bienes no constitutivos de una unidad económica autónoma.

EJEMPLO 13:

1. Un particular propietario de una vivienda la tiene arrendada a un asesor fiscal, transmitiéndosela al mismo.

Esta entrega del bien inmueble queda exceptuada del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1, en cuanto el arrendador no transmite sino el activo, excluido cualquier otro elemento, material o humano, afecto a la actividad empresarial. Por ello, la operación quedará sujeta pero exenta (art. 20.uno.22.º de la LIVA) al tratarse de una segunda o ulterior entrega de bienes inmuebles. Como el adquirente también es empresario o profesional a efectos del IVA, afecta el bien a una actividad empresarial y genera el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas, se podrá renunciar a la exención, tributando la operación por IVA y, por tanto, no sujeta al concepto TPO.

2. Un particular tiene arrendado un local a una sociedad médica, transmitiendo el local a dicha sociedad.

Tampoco en esta ocasión aplicaremos el supuesto de no sujeción, ya que estamos ante la liquidación del elemento activo afecto a la actividad arrendadora. La operación quedará sujeta al IVA pero exenta al tratarse de una segunda o ulterior entrega (art. 20.uno.22.º de la LIVA). No obstante, en este caso, no puede renunciarse a la exención, ya que el adquirente no genera el derecho a deducir el impuesto, pues realiza una actividad exenta con exención limitada prevista en el artículo 20.uno.3.º de la LIVA. Ello conlleva que la operación quede sujeta al concepto TPO.

3. Un particular es propietario de un edificio destinado a oficinas, que se encuentra arrendado a diversos empresarios o profesionales. El propietario tiene en dicho edificio una pequeña oficina con dos personas dedicadas al arrendamiento de las diversas oficinas. Asimismo, tiene contratados a un conserje y a una persona de mantenimiento. El propietario del edificio transmite el edificio, así como los elementos humanos y materiales afectos a la actividad a una sociedad mercantil que continuará en el ejercicio de la actividad de arrendamiento.

En este caso, el artículo 7.1 b) de la LIVA considera que la operación quedará no sujeta a IVA, puesto que se transmite una empresa, un conjunto de medios que constituye una actividad económica autónoma. Ello supone que el inmueble (la partida más importante de la transmisión) tributará por el concepto TPO, lo que lleva nuevamente a preguntarnos por la finalidad y razón de ser de este supuesto de no sujeción tal como lo prevé el legislador comunitario, que es la simplificación y sobrecarga de la tesorería del beneficiario, que desaparece puesto que el adquirente queda sujeto a un impuesto que no puede deducirlo, constituyendo una carga fiscal y financiera.

El artículo 5.uno.c) de la LIVA considera empresarios o profesionales a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, siéndolo en particular los arrendadores de bienes. Por su parte, el artículo 7.1.º trata de la transmisión de un conjunto de ele-

mentos corporales y, en su caso, incorporeales, cuidando así el legislador de no hacer alusión exclusiva a «bienes». Con ello quiere aludirse a que tienen la condición de empresario o profesional quienes cedan elementos incorporeales con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, pudiendo aplicarse a la transmisión de estos derechos las consideraciones que se están realizando, en tanto el precepto de no sujeción alude también, como se acaba de apuntar, a elementos incorporeales.

B) Promotores.

El artículo 5.uno.d) de la LIVA considera empresarios o profesionales a quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. Esto es, atribuye la condición de empresario o profesional a los promotores ocasionales de urbanizaciones o de edificaciones.

La problemática que venía planteándose hasta ahora es que en muchas ocasiones, esencialmente los promotores urbanizadores, transmitían la totalidad de los bienes afectos a su actividad empresarial, planteándose si la operación quedaba sujeta o no al IVA.

La postura más reciente tanto de la DGT ¹⁹ como del TEAC ²⁰ habían mantenido que en estas ocasiones existía una contradicción entre los artículos 5.uno.d) y 7.1.º de la LIVA, puesto que el primero atribuía el carácter de empresario o profesional a un particular por el mero hecho de ser urbanizador, mientras que el segundo declaraba no sujeta la única operación realizada por este empresario como era la transmisión del terreno urbanizado o en curso de urbanización, con la consiguiente tributación por el concepto TPO.

La finalidad que preside esta asignación al promotor ocasional del carácter de empresario o profesional es precisamente que sobre el proceso urbanístico recaiga el impuesto sobre el consumo en el adquirente de las edificaciones nuevas, en las que concluye este proceso, de forma que la imposición indirecta resulte neutral para el conjunto de los empresarios participantes en el proceso urbanístico. Esta dinámica se rompe cuando se interpone en alguna de sus fases a una persona no empresaria o cuando declaramos la operación intermedia no sujeta al IVA, puesto que en estos casos

¹⁹ Así, en consulta V1175-2005 de 17 de junio (NFC021134), examina el supuesto de un propietario que se convierte en empresario o profesional por el hecho de atender las cargas de urbanización y que, antes de pagar la totalidad de estas cargas, transmite el terreno en curso de urbanización de que es titular a otro sujeto con el fin de que el último culmine la actividad urbanizadora para así destinar el terreno a la venta constituyendo estos terrenos la totalidad del patrimonio empresarial (sería la misma situación si la transmisión del terreno se produce una vez finalizado todo el proceso de urbanización). La DGT concluye que en el caso de que a la transmisión del resultado de estas operaciones de urbanización, construcción o rehabilitación ocasional de inmuebles se le aplicase la no sujeción antes descrita, la consideración como empresario o profesional de quienes realizaron estas operaciones quedaría sin efecto, perdiendo su razón de ser y por ello ha de considerarse que a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional por parte de quienes tengan la condición de empresario o profesional en aplicación exclusivamente del artículo 5.º uno.d) de la Ley 37/1992 no le es aplicable la no sujeción que se establece en el artículo 7.1.º.

²⁰ En sentido análogo al fijado por la DGT se pronuncia el TEAC en resolución de 22 de octubre de 2008, RG 1159/2007 (NFJ030920). Se trataba de una comunidad de bienes constituida por personas físicas que transmite un terreno en curso de urbanización, considerándose que la comunidad tenía atribuida la condición de empresario o profesional.

el impuesto que recaerá en la transmisión será TPO y este no es recuperable por el adquirente, constituyendo mayor valor del bien adquirido y trasladándose vía precios a sus clientes, por lo que en la base imponible del IVA de la posterior transmisión irá incluido este concepto.

El actual artículo 7.1.º c) considera que las transmisiones efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones de promoción anteriores, quedarán excluidas del supuesto de no sujeción. Por tanto, serán operaciones sujetas y generalmente no exentas.

EJEMPLO 14:

1. Un particular queda integrado en una Junta de compensación fiduciaria, como consecuencia de los terrenos de su propiedad que quedan afectos a un polígono o unidad de actuación urbanística que es ejecutado mediante este sistema urbanístico. Una vez iniciadas las obras materiales de urbanización de los terrenos el particular transmite los terrenos a una sociedad inmobiliaria dedicada a la promoción urbanística.

El particular en este caso es considerado como empresario o profesional a efectos del artículo 5.uno.d) de la LIVA, puesto que es urbanizador de los terrenos, al actuar la Junta de compensación con carácter fiduciario (lo que supone que no existe una transmisión de los terrenos de los juntacompensantes a la Junta y viceversa una vez realizada la urbanización).

La entrega de los terrenos a la sociedad promotora es la única operación realizada por el particular empresario y quedará sujeta y no exenta de IVA, ya que los terrenos están en curso de urbanización (art. 20.uno.20.º de la LIVA), tributando al tipo del 16%.

2. Mismo supuesto que el anterior, pero en este caso la Junta de compensación no es fiduciaria.

En este caso el particular no adquiere la condición de empresario o profesional puesto que no es urbanizador de los terrenos. Esta condición la adquiere solo la Junta, a la que los juntacompensantes transmiten los terrenos, para que reviertan en proporción a sus derechos a estos últimos cuando se lleve a cabo la urbanización.

Por ello, la transmisión de los terrenos por el particular no queda sujeta al IVA ya que el transmitente no tiene la condición de empresario o profesional, tributando por el concepto de TPO.

El artículo 5.uno.d), como se acaba de exponer, comprende no solo al urbanizador ocasional, sino también al promotor ocasional de edificaciones, que construye o rehabilita para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título y, al no distinguir el artículo 7.1.º c) entre los distintos supuestos la exclusión de la no sujeción se aplicará a todos ellos, lo que puede plantear algún desajuste o efecto no deseado por el legislador, de forma que deberá ser interpretado de acuerdo con el espíritu y finalidad de la norma que estamos examinando.

EJEMPLO 15:

1. Un particular decide promover la construcción de una vivienda unifamiliar en un solar de su propiedad. Una vez terminada la edificación, y sin ser objeto de uso por el promotor, es transmitida a unos particulares.

Queda claro que en este caso se aplica la excepción que estamos examinando, por lo que la operación quedará sujeta y no exenta de IVA al tipo del 7%.

2. Un particular decide promover la construcción de una edificación destinada a viviendas en un solar de su propiedad. Para ello contrata con un constructor la realización de las obras y una vez concluidas estas transmite todo el edificio a una sociedad mercantil que procederá a la venta de las viviendas.

Una interpretación literal de los preceptos que estamos examinando nos llevaría a que la transmisión por parte del particular a la sociedad quedaría sujeta y no exenta de IVA al tipo del 7%, y la posterior entrega de las viviendas por la sociedad sería considerada como segunda entrega sujeta y no exenta. Ello supondría que la sociedad tampoco podrá deducir el impuesto soportado por la adquisición de la edificación, y por ello repercutirá vía precios el importe de las cuotas no deducidas en el precio de venta de las viviendas.

Tampoco la tributación mejoraría excesivamente en el supuesto de considerar que estamos ante una operación no sujeta, puesto que en este caso la transmisión del promotor particular a la sociedad quedaría gravada por el concepto TPO, que la sociedad repercutiría vía precios en los destinatarios finales de las viviendas. No obstante, en este caso la sociedad repercutirá IVA, por lo que su actividad quedará sujeta y no exenta, si bien las cuotas soportadas son mínimas, ya que la adquisición del edificio no tuvo efectos en IVA.

4.4. Efectos del supuesto de no sujeción.

El artículo 7.1.º reitera, recogiendo además algunas novedades, los efectos aplicables al supuesto de no sujeción previsto en el precepto anterior.

A) Actividad a desarrollar por el adquirente.

Precisa ahora el artículo 7.1.º que resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

El precepto recoge así la unánime opinión de la doctrina jurisprudencial comunitaria ²¹, así como de la doctrina del TEAC ²², de la DGT ²³ e incluso del propio TS ²⁴.

No obstante, el legislador atribuye la carga de la prueba al adquirente para acreditar la intención de mantener la afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Supone esta precisión el desarrollo de la regla general contenida en el artículo 5.dos de la LIVA para este caso concreto. Es el empresario o profesional quien tiene la carga de acreditar la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la realización de una actividad empresarial o profesional y, por tanto, también en esta ocasión el cambio de destino o afectación de los elementos adquiridos debe ser acreditado por el adquirente. No obstante, en este caso, frente al previsto en el artículo 5.dos, las consecuencias de la falta de acreditación supondría la sujeción de la operación al IVA y, por tanto, la necesidad de que el transmitente del conjunto de elementos corporales e incorporeales, repercutiese el impuesto cuando no lo había efectuado en el momento de la transmisión. Supone ello la inclusión de una incertidumbre en la tributación de la operación que incluso afecta a la seguridad jurídica con la que opera el transmitente pues no sujeta la transmisión al IVA cuando puede quedar gravada por este impuesto en el caso de que el adquirente incumpla el requisito de la afectación a una actividad económica diferente a la que venía desarrollándose con el conjunto de elementos corporales e incorporeales transmitidos.

Indudablemente en la conducta del transmitente no habrá, generalmente, elemento subjetivo que permita considerarla como infracción y merecedora de sanción, pero el legislador podrá haber introducido algún requisito de tipo formal que hubiese permitido al transmitente tener mayor seguridad jurídica en la tributación de la operación.

No obstante, la regla que estamos examinando introduce también cierta incertidumbre por la delimitación objetiva del supuesto. En principio bastará la afectación al desarrollo de cualquier actividad empresarial o profesional, pero debería entenderse que lo será del conjunto de los elementos que se transmitan, puesto que si la adquisición supone la desagregación de los distintos elementos corporales o incorporeales que integraban la empresa, de forma que alguno o algunos son desafectados de las actividades desarrolladas por el adquirente, no sería aplicable el supuesto de no sujeción, ya que con ello se rompe la finalidad prevista para este supuesto. Esto es, la intención del adquirente no era

²¹ La sentencia del TJCE Zita Modes (NFIJ015629), había mantenido que el beneficiario de la transmisión debía tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión (apartado 46).

²² Entre otras, resolución de 2 de abril de 2008, RG 2405/05 (NFIJ029164).

²³ Entre otras, consultas V0324-2007 de 22 de febrero (NFIJ025604), V0210-2007 de 29 de enero (NFIJ024902), y V2473-2006 de 12 de diciembre (NFIJ024220).

²⁴ Sentencia de 13 de febrero de 2007 (NFIJ025098), fundamento de derecho quinto: «Ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyen, desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial».

la afectación del conjunto de los elementos adquiridos a una actividad empresarial o profesional, lo que supone apartarse de la finalidad del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1.º.

EJEMPLO 16:

1. Una sociedad mercantil transmite un hotel, con todos los elementos corporales e incorporeales afectos al mismo, a otra sociedad que posee una cadena de hoteles y que continuará en el edificio la misma actividad que venía desarrollándose.

Es el supuesto general previsto en la norma. El adquirente adquiere una empresa y continuará en el ejercicio de la misma. Aplicaremos el supuesto de no sujeción del artículo 7.1.º, si bien la transmisión del inmueble originará la tributación del mismo por el concepto TPO.

2. Una sociedad transmite un hotel, con todos los elementos corporales e incorporeales afectos al mismo. El adquirente vende los bienes muebles afectos al hotel, despide a los trabajadores del mismo, y derriba el edificio para promover una urbanización residencial.

La norma no ampara este supuesto dentro de la no sujeción, por lo que la transmisión quedará sujeta a IVA. La finalidad del adquirente no es la de continuar la misma u otra actividad con el conjunto de los elementos afectos al hotel, sino la de desafectar algunos de ellos, lo que impide la aplicación del artículo 7.1.º de la LIVA.

3. Una sociedad transmite un edificio destinado al arrendamiento de viviendas, con los elementos personales y humanos afectos a esta actividad a otra sociedad que, manteniendo todos los elementos afectos, reconvierte la actividad en apartamentos turísticos, prestando servicios propios de la actividad hotelera a los usuarios de los apartamentos.

En este caso aplicamos el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1.º, puesto que si bien el adquirente va a desarrollar otra actividad, el conjunto de los elementos adquiridos los destina a esta nueva actividad.

No obstante, es de advertir que desde un punto de vista financiero y aun tributario tanto en este caso como en otros que se están exponiendo, esta tributación perjudica notablemente al adquirente, puesto que quedará gravado por el concepto TPO respecto de los inmuebles adquiridos, no suponiéndole ninguna ventaja fiscal el hecho de declarar la operación no sujeta a IVA. Nuevamente, como se viene exponiendo a lo largo de este apartado.

B) Desafectación posterior de los bienes y derechos adquiridos.

Dispone el legislador en el artículo 7.1.º que en caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que

determinan la no sujeción, esta desafectación quedará sujeta al impuesto en la forma establecida en cada caso por la LIVA.

El supuesto es diferente del que se acaba de examinar en el punto anterior. En este caso el empresario adquirente tiene la intención de afectar el conjunto de los elementos adquiridos a una actividad empresarial o profesional y, por ello, resulta lógica esta previsión normativa en cuanto que la posterior transmisión de los mismos supondrá una operación sujeta al impuesto, ya que se trata de elementos afectos a la actividad económica. Cuestión distinta será la tributación de esa posterior operación, ya que deberá distinguirse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso, tal como se prevé en la LIVA, esto es, si se trata de operaciones exentas o no, regularización de bienes de inversión por transmisión de los mismos durante este plazo, etc.

El supuesto trata de desafectación de la actividad empresarial o profesional, por lo que también quedará incluida en esta regla y tributará conforme a las previsiones de la LIVA aquellas operaciones de autoconsumo que supongan la transmisión del patrimonio empresarial al patrimonio personal del empresario o al de terceras personas.

EJEMPLO 17:

1. Una sociedad adquiere de otra un colegio, con todos los elementos corporales e incorporeales afectos al mismo, continuando en el ejercicio de la misma actividad.

La sociedad adquirente, con posterioridad a este acto, transmite uno de los vehículos afectos al colegio que estuvieron integrados en la operación anterior a un empresario dedicado a la compraventa de vehículos usados.

La operación de transmisión del colegio quedó no sujeta por aplicación del artículo 7.1.º, tributando por el concepto TPO el inmueble. La posterior entrega por la sociedad adquirente del vehículo quedará sujeta al IVA, al tratarse de un elemento afecto a la actividad económica, pero exenta por aplicación del artículo 20.uno.24.º de la LIVA.

2. En el supuesto anterior, si el vehículo es cedido de forma gratuita por la sociedad adquirente a uno de los directivos del colegio, estaremos ante un supuesto de autoconsumo, de desafectación del bien al patrimonio empresarial o profesional, si bien quedará también exento por aplicación del mismo precepto.

C) Subrogación del adquirente en la posición del transmitente.

Señala finalmente el artículo 7.1.º que los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20.uno.22.º y en los artículos 92 a 114 de la LIVA.

La regla venía ya recogida en la norma anterior, si bien se han introducido dos novedades. La primera es la inclusión del término «derechos» dentro del conjunto de elementos que componen la transmisión. Con anterioridad, el precepto se refería exclusivamente a bienes, por lo que la técnica legislativa es ahora más correcta, en tanto que el adquirente pasa a ocupar el lugar del transmitente en el conjunto de bienes y derechos que es objeto de la operación.

De otro, amplía los artículos del Título VIII a los que afecta esta subrogación. Con anterioridad el precepto se refería a los artículos 104 a 114, mientras que ahora se refiere a los artículos 92 a 114 de la LIVA, esto es, al Capítulo I del Título VIII dedicado a las deducciones.

EJEMPLO 18:

1. Una sociedad promotora inmobiliaria transmite un edificio destinado a viviendas, cuyas obras se acaban de terminar, junto con todos los elementos corporales e incorporeales afectos al mismo, a otra sociedad mercantil que continuará con la actividad de promoción vendiendo las viviendas a particulares.

Aplicaremos a este supuesto el artículo 7.1.º, en cuanto se indica que transmite un conjunto de elementos que constituye una empresa o actividad económica. La consideración de operación no sujeta en IVA supondrá que no ha existido entrega a los efectos de este impuesto y, por tanto, la transmisión anterior no estará considerada como primera entrega. La posterior venta de las viviendas por la sociedad mercantil adquirente a los particulares será, conforme al artículo 20.uno.22.º, primera entrega sujeta y no exenta de IVA al tipo del 7%, ya que el adquirente se subroga en la posición del transmitente a todos los efectos.

2. Una sociedad mercantil constituida hace cinco años está dedicada a la formación de adultos en un inmueble adquirido a un promotor inmobiliario, quedando sujeta a la regla de prorrata, es absorbida por otra sociedad mercantil que continúa en el ejercicio de la misma actividad.

La transmisión de la actividad económica quedará no sujeta por aplicación del artículo 7.1.º de la LIVA, pero la sociedad absorbente deberá regularizar el inmueble en el que se prestan los servicios de enseñanza por los años que quedan de regularización, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 109 de la LIVA.

5. EXENCIONES EN IMPORTACIONES DE BIENES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS Y DE ESCASO VALOR

La Directiva 2007/74/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, relativa a la franquicia del IVA y de los impuestos especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros

países, obligaba a los Estados miembros a adaptar la normativa interior en materia de exenciones en importaciones de bienes en régimen de viajeros con efectos de 1 de diciembre de 2008, por lo que el legislador nacional aprovecha esta modificación legislativa en el IVA para introducir las rectificaciones necesarias en los artículos 34 y 35 de la LIVA. Como señala el legislador comunitario, «los límites cuantitativos y los umbrales monetarios establecidos para las exenciones deben responder a las necesidades actuales de los Estados miembros».

Nuestro legislador interno, con base en esta Directiva, introduce las siguientes modificaciones:

- A) Respecto de las importaciones de bienes de escaso valor, el importe que queda exento pasa de 22 euros a 150 euros.
- B) En las importaciones de bienes en régimen de viajeros:
 - El valor global exento de las importaciones de los bienes contenidos en los equipajes personales de viajeros pasa de 173 euros a 300 euros, si bien en el caso de viajeros menores de edad, pasa de 90 euros a 150 euros.
 - La Directiva 2007/74/CE prevé una diferenciación respecto de las importaciones de bienes por viajeros por vía marítima o aérea, que anteriormente no se recogía. De esta forma, el valor global exento asciende en estos dos casos a 430 euros.
 - Se recoge una excepción novedosa respecto de medicamentos necesarios para el uso normal del viajero. Así, para determinar el valor referido en los dos puntos anteriores, no se computará el valor de estos medicamentos.
 - Se precisa respecto de los combustibles exentos contenidos en depósitos que, además de la exención ya recogida hasta ahora (los contenidos en depósitos portátiles hasta un máximo de 10 litros), también estarán exentos, ya que no constituyen equipaje personal, los combustibles contenidos en los depósitos normales de medios de transporte motorizados.
 - La franquicia relativa a labores de tabaco, cuyos umbrales de exención no se modifican, se aplicará a cualquier combinación de labores de tabaco, siempre que el total de los porcentajes utilizados de cada franquicia autorizada no supere el 100%.
 - Respecto a la franquicia de alcoholes, se introduce la anterior previsión, además de aumentarse los umbrales de otros vinos distintos de los espumosos y generosos a 4 litros (antes eran 2 litros), y se introduce una nueva franquicia, la de la cerveza, permitiéndose hasta 16 litros.
 - Desaparece toda restricción respecto de las importaciones de perfumes, café o té.
 - Finalmente, se aclara respecto del régimen de tránsito que no se considerarán en él a los pasajeros que sobrevuelan el territorio de aplicación del impuesto sin aterrizar en este.

6. CRÉDITOS INCOBRABLES

En el artículo 80.cuatro de la LIVA se regula la modificación de la base imponible del IVA como consecuencia de créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones gravadas que sean total o parcialmente incobrables, exigiendo la concurrencia de las siguientes circunstancias para que el crédito reúna esta condición:

- Transcurso de un plazo desde el devengo del impuesto repercutido sin haber obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo: este es el requisito que se ha modificado con la Ley 4/2008, vigente a partir del 26 de diciembre de 2008, reduciendo el plazo de dos años a un año.
- La circunstancia anterior debe reflejarse en los libros registros exigidos para este impuesto.
- Condición del destinatario: puede rectificarse la base imponible cualquiera que sea la naturaleza del destinatario, si bien en el caso de que no sea empresario o profesional solo podrá modificarse cuando la base imponible sea superior a 300 euros, IVA excluido.
- Reclamación judicial del sujeto pasivo al deudor por el cobro debido, reconociéndose virtualidad a estos efectos al acto de conciliación previa al juicio ²⁵.
- No ser el crédito alguno de los señalados en el artículo 80.cinco.1.º de la LIVA.

EJEMPLO 19:

1. Un sujeto pasivo realiza una operación cuyo destinatario es otro empresario o profesional teniendo lugar el devengo el 15 de marzo de 2009. Transcurrido un año y ante el impago de la operación por el destinatario interpone reclamación judicial instando el cobro de la cantidad debida el 16 de marzo de 2010.

El sujeto pasivo podrá rectificar la base imponible al haber transcurrido un año desde la fecha del devengo e instar la reclamación judicial del débito. Para ello deberá cumplir el resto de los requisitos formales exigidos por el artículo 80.cuatro y cinco de la LIVA y 24 del RIVA.

2. Misma situación, pero en vez de instar judicialmente el cobro lo hace mediante requerimiento notarial.

En este caso, no podrá rectificar la base imponible ya que el requerimiento notarial no se equipara a la reclamación judicial.

.../...

²⁵ Consulta de la DGT V0480-2007 de 2 de marzo (NFC025222).

.../...

3. Un sujeto pasivo realiza dos entregas de bienes sujetas y no exentas de IVA a un particular y a un empresario o profesional por importe de 250 euros cada una, IVA excluido.

El sujeto pasivo podrá modificar la base imponible correspondiente a la deuda del destinatario empresario o profesional cumpliendo el resto de los requisitos exigidos por el artículo 80.cuatro, pero no la correspondiente al particular al ser inferior a 300 euros.

La modificación introducida por la Ley 4/2008 exigía unas disposiciones transitorias dada la existencia de situaciones a la entrada en vigor de la norma que se encontraban a medio camino entre el plazo anterior de dos años y el nuevo de un año y por ello se establece:

- Si a la entrada en vigor de la ley el sujeto pasivo es titular de créditos total o parcialmente incobrables y ha transcurrido más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo del impuesto, puede proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de la ley, por tanto, hasta el 26 de marzo de 2009.
- No pueden acogerse a esta regla los sujetos pasivos que durante el plazo de los tres meses anteriores (26 de diciembre de 2008 a 26 de marzo de 2009) puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la LIVA, esto es, porque el destinatario se encuentre en concurso y así se haya declarado por auto judicial. Supone esta excepción que el legislador afirma la incompatibilidad entre ambos supuestos previstos en el artículo 80 apartados tres y cuatro, el concurso del destinatario y la condición de crédito incobrable. Este carácter prioritario del concurso sobre el crédito incobrable ha sido puesto de manifiesto en diversas ocasiones por la DGT ²⁶.

EJEMPLO 20:

1. Un sujeto pasivo realiza diversas operaciones sujetas y no exentas a favor de una entidad que ha sido declarada en situación de concurso y respecto de los cuales no ha logrado su cobro. Por otra parte, tales créditos han sido objeto de reclamación judicial al deudor.

.../...

²⁶ Entre otras en consulta V0132-2006 de 23 de enero (NFC021858), señala que de la regulación legal del concurso se deriva el perjuicio evidente que, sobre el rango de los créditos tributarios, tendría la personación tardía de la Administración en el proceso y que estaría motivada por desconocer en el momento procesal adecuado la iniciación del mismo. Esto motiva la exigencia de que la modificación de la base imponible resulte improcedente con arreglo a lo dispuesto por el artículo 80.tres de la Ley 37/1992 después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003. Añade que, sin embargo, tal previsión dejaría de tener virtualidad si el sujeto pasivo, habiendo podido proceder a la modificación de la base imponible a través del artículo 80.tres, no lo hubiera hecho y fuera posible efectuar dicha modificación de forma alternativa o subsidiaria por medio de lo dispuesto por el artículo 80.cuatro de la Ley del Impuesto. En definitiva, concluye que el sujeto pasivo no puede modificar la base imponible a través de lo dispuesto por el artículo 80.cuatro cuando, respecto de los créditos controvertidos a que se corresponda, se haya dictado auto de declaración de concurso, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 80.cuatro.

.../...

Respecto de este supuesto, la DGT [V0132-2006 de 23 de enero (NFC021858)] ha señalado que el sujeto pasivo no puede modificar la base imponible en base al artículo 80. cuatro porque respecto de los créditos controvertidos se haya dictado auto de declaración de concurso.

2. Un sujeto pasivo realizó una entrega de bienes a un empresario el 27 de septiembre de 2006. A fecha 26 de diciembre de 2008 ha reclamado judicialmente la deuda al destinatario.

Aun cuando desde la fecha del devengo hasta el 26 de diciembre de 2008 ha transcurrido más de dos años, la disposición transitoria tercera de la Ley 4/2008 permite que cuando este plazo sea inferior a dos años y tres meses, que es lo que ocurre en nuestro caso, el sujeto pasivo puede proceder a la rectificación de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de la Ley 4/2008, esto es, podía rectificar hasta el 26 de marzo de 2009, lo que supone una ampliación del plazo legal previsto en la redacción anterior del precepto de hasta tres meses, como ocurre en el supuesto que se examina.

7. DEDUCCIÓN DEL IVA EN LAS IMPORTACIONES

La Ley 51/2007, de 26 de diciembre, había ajustado nuestra norma interna a la Directiva 2006/112/CE, derogando el artículo 98.2 de la LIVA, cuya redacción anterior y respecto al IVA soportado en las importaciones declaraba que nacía el derecho a deducirlo en el momento en el que el sujeto pasivo efectuaba el pago de las cuotas deducibles. Sin embargo, esta reforma no llevó a cabo la modificación de los preceptos relativos a los documentos justificativos del derecho a deducir y se mantuvo la redacción del artículo 97.uno.3.º en el sentido de que este era el documento que acreditaba el pago del impuesto a la importación.

Este desajuste normativo hizo que la DGT se pronunciase en diversas consultas en el sentido de interpretar esta divergencia entre los dos preceptos anteriores a favor del primero, esto es, considerando que el documento justificativo del derecho a la deducción en el caso de las importaciones era el Documento Único Administrativo (DUA) (en donde figura la liquidación del impuesto) que haya sido admitido a despacho por la Administración aduanera. Así, era necesario no solo la extensión del DUA debidamente cumplimentado, sino también su presentación ante la Aduana para su liquidación y expedición de la carta de pago ²⁷.

Esta discordancia se soluciona ahora con la Ley 4/2008 al modificar el artículo 97.uno.3.º, de forma que ahora el documento justificativo será el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración, confirmando así la posición de la DGT que se acaba de exponer.

²⁷ Así, en consultas V0551-2008 de 13 de marzo (NFC028844), y V0725-2008 de 8 de abril (NFC029217).

8. SISTEMA DE DEVOLUCIÓN MENSUAL

La Ley 4/2008 generaliza el sistema de devolución mensual permitiendo a cualquier sujeto pasivo acogerse al mismo, si bien se mantiene el sistema general regulado hasta la entrada en vigor de esta norma. Supone, por tanto, la generalización del sistema de devolución a exportadores sin las limitaciones que para estos se recogían con anterioridad. La Directiva 2006/112/CE establece en el artículo 183 la regla general en caso de que la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, de forma que los Estados miembros pueden trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

El esquema de liquidación del impuesto ahora será el que figura en el cuadro ANEXO a estos comentarios.

Para ello la Ley 4/2008 modifica los artículos 115 y 116, y el Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, adapta el artículo 30 e introduce el artículo 30.bis en el RIVA.

El nuevo sistema implica que los sujetos pasivos tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación, que coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

1. Requisitos.

1.1. Sujetos que pueden acogerse a este sistema de devolución: lo serán todos los sujetos pasivos del IVA con excepción de los siguientes:

- Sujetos acogidos al régimen especial simplificado, con la excepción que se recoge en el artículo 30.bis del RIVA.
- Sujetos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (no presentan autoliquidaciones).
- Sujetos acogidos al régimen especial de recargo de equivalencia (no presentan autoliquidaciones).
- Sujetos ocasionales por transmisión de M.T.N. (tienen un sistema especial de devolución que queda vigente).

1.2. Inscripción en el registro de devolución mensual: para poder ejercitar el derecho a la devolución al término de cada período de liquidación, los sujetos pasivos deberán estar inscritos en el registro de devolución mensual. En otro caso, solo podrán solicitar la devolución del saldo que tengan a su favor al término del último período de liquidación de cada año natural, de acuerdo con el régimen general que se sigue manteniendo.

Este registro viene caracterizado por las siguientes notas:

1.2.1. Gestión del registro: corresponde a la AEAT, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

1.2.2. Sujetos que pueden inscribirse en este registro, previa solicitud del sujeto pasivo (art. 30.3 RIVA): serán inscritos en el registro, previa solicitud, los sujetos pasivos en los que concurran los siguientes requisitos:

- a) Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.
- b) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos del artículo 74 del RGAGIT (RD 1065/2007). Para ello se requiere la concurrencia de las siguientes circunstancias:
 - Estar dado de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, cuando se trate de personas o entidades obligados a estar en dicho censo, y estar dado de alta en el IAE, cuando se trate de sujetos pasivos no exentos de dicho impuesto.
 - Haber presentado las autoliquidaciones que correspondan por el IRPF, IS o IRNR.
 - Haber presentado las autoliquidaciones y la declaración resumen anual correspondiente a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta.
 - Haber presentado las autoliquidaciones, la declaración resumen anual y, en su caso, las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias del IVA.
 - Haber presentado las declaraciones y autoliquidaciones correspondientes a los tributos locales.
 - Haber presentado las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información reguladas en los artículos 93 y 94 de la LGT.
 - No mantener con la Administración tributaria expedidora del certificado de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias (en nuestro caso la del Estado) deudas o sanciones tributarias en período ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida.
 - No tener pendiente de ingreso responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme.

- Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del NIF, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b), c) y d) del RGAGIT.
- Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.
- En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la LIVA, la inscripción en el registro solo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este artículo 30.3 del RIVA, teniendo en cuenta que:
 - El incumplimiento de los requisitos por parte de cualquiera de estas entidades conllevará la no admisión o, en su caso, la exclusión del registro de devolución mensual de la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.
 - La solicitud de inscripción en el registro y, en su caso, la solicitud de baja, deberán ser presentadas a la Administración tributaria por la entidad dominante y habrán de referirse a la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.
 - Las actuaciones dirigidas a tramitar las solicitudes de inscripción o baja en el registro, así como a la comprobación del mantenimiento de los requisitos de acceso al mismo en relación con entidades ya inscritas, se entenderán con la entidad dominante en su condición de representante del grupo de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 163 nonies.dos de la LIVA.

1.2.3. Solicitudes de inscripción en el registro de devolución mensual. Tendremos en cuenta las siguientes notas:

A) Plazo de presentación:

- Regla general: en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deban surtir efectos. La inscripción en el registro, en este caso, se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos.
- Regla especial aplicable a cualquier sujeto pasivo (aquellos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo anterior), incluidos aquellos que tengan cuotas soportadas anteriores al inicio de la actividad (empresarios o profesionales que no han iniciado su actividad de entregas de bienes o prestaciones de servicios, pero han adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades):
 - Podrán igualmente solicitar su inscripción en el registro durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas.
 - La inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquel en el que finalice el período de liquidación de dichas autoliquidaciones.

EJEMPLO 21:

Si un sujeto pasivo que presenta sus autoliquidaciones trimestralmente presenta la solicitud con fecha 2 de abril de 20X1 (plazo de presentación de la autoliquidación trimestral correspondiente a los meses de enero, febrero y marzo), quedará sujeto al nuevo régimen de devolución mensual a partir de la autoliquidación que presentará en el mes de abril (en el plazo del 1 al 20 de mayo siguiente), ya que la solicitud surte efectos a partir del día siguiente (21 de abril) en que finaliza el plazo de presentación de las autoliquidaciones trimestrales a las que hasta ese momento venía acogido.

En este caso, la inscripción en el registro tiene eficacia desde el día siguiente al de finalización del período de liquidación al que se refiera la declaración-liquidación en cuyo plazo de presentación se solicita el alta en el registro.

- Entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades:
 - Todas las entidades deberán acordar solicitar la inscripción en el registro.
 - La entidad dominante deberá presentar la declaración conjuntamente con la opción por dicho régimen especial, en la misma forma, lugar y plazo que esta, surtiendo efectos desde el inicio del año natural siguiente.
 - En el supuesto de que los acuerdos para la inscripción en el registro se adoptaran con posterioridad, la solicitud deberá presentarse durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas, surtiendo efectos desde el día siguiente a aquel en el que finalice el período de liquidación de dichas autoliquidaciones.
 - Debe tenerse en cuenta que la disposición transitoria segunda de la Ley 4/2008 ha incluido la posibilidad de que las entidades acogidas al grupo de entidades puedan renunciar a este régimen especial del IVA hasta el 31 de enero de 2009, sin necesidad de esperar al plazo de tres años exigidos por el artículo 163 sexies. Una de las finalidades por las que los grupos se acogen a este régimen, esencialmente en su nivel básico, no en el avanzado, es precisamente para compensar los saldos positivos y negativos entre las sociedades del grupo. La aparición de este nuevo sistema de devolución mensual supone en la práctica que desaparezca el beneficio financiero que suponía la existencia de este nivel básico y a fin de que las empresas del grupo, de forma individualizada puedan acogerse a este sistema de devolución mensual se permite a los grupos de entidades renunciar al régimen especial del IVA aun antes de transcurrir el plazo mínimo de permanencia de tres años exigidos en el precepto citado.

B) Presentación de las solicitudes fuera de los plazos establecidos: conllevará su desestimación y archivo sin más trámite que el de comunicación al sujeto pasivo.

EJEMPLO 22:

Si un sujeto pasivo acogido al sistema general que presenta autoliquidaciones trimestrales, presenta la solicitud para acogerse al sistema de devolución mensual el 28 de marzo de 20X0, el artículo 30 del RIVA prevé el archivo de la misma y la comunicación de este al sujeto pasivo, lo que sin duda puede parecer un efecto excesivamente grave que, a la vista de la jurisprudencia sobre presentación pretemporánea de solicitudes análogas, podría ser objeto de una interpretación más benigna por los órganos revisores o jurisdiccionales.

- C) Desestimación tácita: los sujetos pasivos podrán entender desestimada la solicitud de inscripción en el registro si transcurridos tres meses desde su presentación no han recibido notificación expresa de la resolución del expediente. La existencia de este plazo implica que la Administración, dentro del mismo, debe pronunciarse en relación con la solicitud presentada, produciéndose la desestimación por silencio administrativo en otro caso. Ello lleva a concluir que la inscripción de los sujetos pasivos en el registro de devolución mensual no tiene efectos respecto de la devolución de los importes solicitados en tanto la Administración no se pronuncia de forma expresa, ya que en otro caso, como se acaba de señalar, se produce la desestimación tácita. Nos encontraremos, por tanto, ante una situación que no ha sido solucionada por la norma, ya que el sujeto pasivo, tras haber solicitado la inscripción, a partir de la misma presentará sus autoliquidaciones mensuales, pero no obtendrá la devolución correspondiente en tanto la Administración no se pronuncie, pero en el supuesto de desestimación no se concreta la actuación a seguir por el sujeto pasivo, siendo una de las soluciones el presentar liquidaciones complementarias o, en el supuesto de desestimación previa al transcurso del trimestre, presentar la autoliquidación trimestral que englobaría a las mensuales presentadas desde la solicitud de inscripción.
- D) Incumplimiento de los requisitos o inexactitud: el incumplimiento de alguno de los requisitos del artículo 30.3 del RIVA, o la constatación de la inexactitud o falsedad de la información censal facilitada a la Administración tributaria, será causa suficiente para la denegación de la inscripción en el registro o, en caso de tratarse de sujetos pasivos ya inscritos, para la exclusión por la Administración tributaria de dicho registro; teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:
- La exclusión del registro surtirá efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo.
 - La exclusión del registro determinará la inadmisión de la solicitud de inscripción durante los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la misma.

EJEMPLO 23:

Si un sujeto pasivo recibe la notificación de la exclusión del registro de devolución mensual el 24 de abril de 20X1, tendrá efectos para el período que había comenzado el 1 de abril, no pudiendo presentar una nueva solicitud de inscripción en el registro hasta el 24 de abril de 20X4.

No obstante, el precepto no aclara los efectos de la exclusión para aquellos sujetos pasivos que, consecuencia de la misma vengan obligados a presentar autoliquidación trimestral, cuando la notificación de la exclusión tiene lugar vencido uno o dos períodos mensuales de ese trimestre. Así en el caso de recibir la notificación el 23 de marzo el sujeto pasivo ya habrá presentado las autoliquidaciones mensuales con devolución por los meses de enero y febrero, lo que lleva a deducir que la declaración trimestral a presentar del 1 al 20 de abril deberá comprender exclusivamente las operaciones correspondientes al mes de marzo. Tampoco quedan claras las consecuencias respecto de las cantidades a devolver por los meses de enero o febrero, pudiendo entenderse que quedan al margen de la exclusión y, por tanto, la Administración debería proceder a su devolución.

1.2.4. Permanencia en el registro. Se contienen dos reglas específicas sobre esta cuestión:

- A) Regla general: al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción.
- B) Sujetos pasivos que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado todavía su actividad: al menos durante el año en el que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

EJEMPLO 24:

Si un sujeto pasivo que presenta declaraciones-liquidaciones trimestrales solicita la inscripción en el registro del 1 al 20 de abril de 20X1, deberá permanecer en este sistema de devolución hasta el final del ejercicio 20X2.

1.2.5. Baja en el registro. Se prevén las siguientes reglas:

- Las solicitudes de baja se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deban surtir efectos. En el caso del grupo de entidades, se presentará la solicitud por la entidad dominante en el plazo y con los efectos previstos en el artículo 61 bis.5 del RIVA.

- No obstante, los sujetos pasivos estarán obligados a presentar la solicitud de baja cuando dejen de cumplir el requisito a que se refiere el artículo 30.3 d). Dicha solicitud deberá presentarse en el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al mes en el que se produzca el incumplimiento, surtiendo efectos desde el inicio de dicho mes.
- No podrá volver a solicitarse la inscripción en el registro en el mismo año natural para el que el sujeto pasivo hubiera solicitado la baja del mismo.

EJEMPLO 25:

Si un sujeto pasivo acogido al sistema de devolución mensual presenta solicitud de baja en el mes de noviembre de 20X0 con efectos para el año 20X1, no podrá a lo largo de este último ejercicio presentar una nueva solicitud de alta en el registro de devolución mensual. La redacción del precepto impide que el sujeto pasivo pueda presentar también la solicitud de alta en el mes de noviembre con efectos para el ejercicio 20X2, ya que está presentada dicha solicitud en el año natural para el que se solicitó la baja. No obstante, sí podrá solicitarla en el plazo del 1 al 20 de febrero de 20X2 (si es empresario obligado a presentar autoliquidaciones mensuales) o del 1 al 20 de abril 20X2 (si presenta las autoliquidaciones trimestralmente).

1.2.6. Solicitudes de devolución que no iniciarán este procedimiento (art. 30.9 RIVA): las solicitudes de devolución consignadas en autoliquidaciones que correspondan a periodos de liquidación distintos del último del año natural presentadas por sujetos pasivos no inscritos en el registro de devolución mensual, no iniciarán el procedimiento de devolución mensual previsto en este artículo 30 del RIVA.

1.2.7. Compatibilidad de la inscripción con alta en el servicio de notificaciones (art. 30.11 RIVA): la inscripción en el registro resultará plenamente compatible con el alta en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la AEAT. En el caso de entidades acogidas al régimen del grupo de entidades, la inscripción en el mencionado servicio, en su caso, deberá ser cumplida por la entidad dominante.

1.2.8. Plazo de solicitud de inscripción en el registro para el ejercicio 2009 (disp. trans. 1.ª RD 2126/2008): exclusivamente para las inscripciones que hayan de surtir efectos desde el 1 de enero de 2009, los plazos generales de solicitud se extienden hasta el 30 de enero de 2009.

1.2.9. Inscripción automática ejercicio 2009 (disp. trans. 2.ª RD 2126/2008): los sujetos pasivos que se encontrasen inscritos en el registro de exportadores y otros operadores económicos (registro que desaparece y queda sustituido por el registro de devolución mensual) el 1 de enero de 2009 y que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 30.3 del RIVA, con exclusión de la letra a), quedarán automáticamente inscritos en el nuevo registro de devolución mensual a todos los efectos, salvo que soliciten la baja de este hasta el día 30 de enero de 2009.

1.3. Período de liquidación: coincide con el mes natural.

1.4. Forma de presentación: se presentarán las autoliquidaciones exclusivamente por vía telemática.

1.5. Obligación de presentar la declaración informativa del artículo 36 del RGAGIT: los sujetos pasivos que se acojan a este sistema de devolución mensual, deberán presentar la declaración informativa con el contenido de los libros registro del IVA a que se refiere el artículo 36 del RGAGIT (RD 1065/2007), que viene caracterizada por las siguientes notas:

- Se presentará por cada período de liquidación del IVA.
- 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 IVA correspondiente a dicho período.
- Modelo: 340, aprobado por Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre. Este modelo viene delimitado por las siguientes características:
 - Contenido del modelo:
 - Operaciones anotadas en el Libro registro de facturas expedidas durante el correspondiente período de declaración, de acuerdo con el artículo 63 del RIVA.
 - Operaciones anotadas en el Libro registro de facturas recibidas durante el correspondiente período de declaración, de acuerdo con el artículo 64 del RIVA.
 - Operaciones anotadas en el Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias durante el correspondiente período de declaración, de acuerdo con el artículo 66 del RIVA.
 - En la declaración informativa correspondiente al último período de liquidación del año natural, se incluirá, además de las operaciones anteriores, las anotadas en el Libro registro de bienes de inversión durante todo el ejercicio, de acuerdo con el artículo 65 del RIVA. De igual modo, los sujetos pasivos que cesen en el desarrollo de su actividad, deberán incluir, en su caso, en la declaración informativa correspondiente al último período de liquidación en el que hayan desarrollado actividad estas operaciones con bienes de inversión.
 - Plazo de presentación: el establecido para la correspondiente autoliquidación del IVA.
 - Formas de presentación:
 - Las declaraciones que contengan menos de 5.000.000 de registros, cualquiera que sea la persona o entidad obligada a su presentación, deberán presentarse por vía telemática a través de Internet.

- Las declaraciones que contengan a partir de 5.000.000 de registros deberán presentarse en soporte directamente legible por ordenador. Este soporte se presentará en la Delegación o Administración de la AEAT en cuyo ámbito territorial esté situado el domicilio fiscal del declarante, o bien en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) o en la Unidad de Gestión de Grandes Contribuyentes (UGGE) de la AEAT, según proceda en función de la adscripción del obligado tributario a una u otra Delegación o Unidad.

2. Procedimiento de devolución.

Viene caracterizado por las siguientes notas:

- Se aplicarán las reglas previstas en el artículo 115.3 de la LIVA relativas al sistema de devolución general. Esto es, procederá la devolución en los seis meses siguientes, y, en caso contrario, se abonarán intereses de demora.
- Forma de efectuar la devolución: exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique al efecto el sujeto pasivo en cada una de sus solicitudes de devolución mensual.
- Modelos. Se distinguen en función de los sujetos acogidos al régimen especial del grupo de entidades y los restantes sujetos pasivos:
 - Modelo 303, aprobado por Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre.
 - Sujetos pasivos acogidos al régimen especial del grupo de entidades: 322 y 353, aprobados por Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, y 039 (comunicación de datos), aprobado por Orden EHA/3788/2008, de 29 de diciembre.

Entre las novedades más importantes que presenta este modelo 303 se encuentran:

- El modelo es el que deben presentar los sujetos pasivos, se encuentren acogidos o no al sistema de devolución mensual (con exclusión de los sujetos en régimen simplificado), lo que hace que junto a la identificación del sujeto pasivo, este deba comunicar si se encuentra acogido o no a este sistema de devolución mensual.
- Se deberá especificar en el IVA soportado deducible la base imponible y la cuota. Asimismo, se distingue entre cuotas soportadas por gastos (bienes y servicios) corrientes y por bienes de inversión, tanto respecto de cuotas soportadas por operaciones interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes (casillas 22 a 32).
- Figura la casilla 43 correspondiente al volumen de exportaciones y operaciones asimiladas.
- Se hará constar en casilla independiente las operaciones no sujetas y con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (casilla 44). Se refiere, por tanto, a aquellas operaciones recogidas en el artículo 7 (operaciones no sujetas) que permiten el derecho a la deducción, así como las del artículo 84.uno.2.º (inversión del sujeto pasivo), ambos de la LIVA.

3. Garantías (art. 118): la AEAT podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en el supuesto de estas devoluciones.

9. DEVOLUCIONES A SUJETOS PASIVOS QUE EJERZAN LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE VIAJEROS O DE MERCANCÍAS POR CARRETERA (ART. 30 BIS DEL RIVA)

El Real Decreto 2126/2008 incluye un nuevo artículo en el RIVA recogiendo un sistema especial de devolución para determinados sujetos pasivos, complemento al nuevo sistema de devolución y en ejecución de dos acuerdos llevados a cabo por el sector del transporte, según la exposición de motivos. Se pretende con este sistema devolver inmediatamente las cuotas deducibles por la adquisición de medios de transporte a los empresarios o profesionales que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera. Este sistema viene caracterizado por las siguientes notas:

- Se aplica, no obstante lo establecido en el artículo 30 del RIVA, que regula el sistema de devolución mensual.
- Supone una excepción a la regla de exclusión del sistema de devolución mensual de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado.
- Sujetos pasivos a los que se aplica esta especialidad: aquellos que tributen por el régimen simplificado, que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera y que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 30.3, letras b) y c) del RIVA (que se encuentren al corriente en las obligaciones tributarias y no incurran en los supuestos que dan lugar a la baja cautelar del Registro de devolución mensual o de la revocación del NIF).
- Cuotas por las que pueden solicitar la devolución mensual: cuotas soportadas deducibles como consecuencia de la adquisición de medios de transporte afectos a las actividades anteriores, comprendidos en la categoría N1 (vehículos con masa máxima no superior a 3,5 toneladas) y tener al menos 2.500 kilos de masa máxima autorizada o en las categorías N2 (vehículos con masa máxima entre 3,5 toneladas y 12 toneladas) y N3 (vehículos con masa máxima superior a 12 toneladas), todas ellas del Anexo II de la Directiva 70/156/CEE, del Consejo, de 6 de febrero de 1970 (sustituida a partir del 29 de abril de 2009 por la Directiva 2007/46/CE que recoge la misma clasificación).

EJEMPLO 26:

1. Un empresario dedicado al transporte de mercancías por carretera firma un contrato de *leasing* o de arrendamiento financiero con opción de compra de un camión de 24 toneladas, incluido en la categoría N2 del Anexo II de la Directiva 70/156/CEE.

Si bien el artículo 30.bis del RIVA alude a las cuotas deducibles como consecuencia de la adquisición de medios de transporte, debemos incluir también los medios de transporte que se dispongan en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción

.../...

.../...

de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es, a la vista de lo dispuesto en el artículo 123.uno.D de la LIVA. Este alude a que el resultado integrado por el importe resultante del cálculo de la cuota en régimen simplificado, calculado de acuerdo con la letra A del apartado uno, y las cuotas devengadas por la letra B, se minorará en el «importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquellos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es.

2. Si un empresario del sector que examinamos adquiere un remolque o un semirremolque no podrá acogerse a este sistema de devolución inmediata, ya que estos no quedan incluidos dentro de la categoría N del anexo II de la Directiva citada.

- Solicitud de devolución: los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de dichas cuotas deducibles durante los primeros 20 días naturales del mes siguiente a aquel en el cual hayan realizado la adquisición de los medios de transporte, con arreglo al procedimiento, lugar y forma que establezca al efecto el Ministro de Economía y Hacienda.
- No resultará de aplicación este supuesto de devolución a los sujetos pasivos que opten por consignar las referidas cuotas deducibles en las autoliquidaciones que correspondan al régimen simplificado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38.2 del RIVA, esto es, en el último período del ejercicio.
- Modelo 308, aprobado por Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, que se presentará por vía telemática, obligatoriamente a partir del 1 de abril de 2009.

10. LIBROS REGISTROS DE FACTURAS

El Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, modificó los artículos 63.3 y 4 y 64.4 y 5 del RIVA, señalando que la entrada en vigor de estas novedades sería el 1 de enero de 2009 (disp. final única). Ambos preceptos se refieren a los libros registros de facturas expedidas y de facturas recibidas, y esta norma introduce nuevas anotaciones que deben hacerse constar en estos libros, a fin de adecuarlos al contenido de las facturas exigido por el Reglamento de facturación de 2003.

A. Libro registro de facturas expedidas.

En este libro los asientos deberán contener como novedad las siguientes circunstancias:

- La fecha de realización de las operaciones en el caso de que esta sea distinta de la fecha de expedición de la factura.

- Destinatario: con anterioridad el precepto exigía que el asiento debería contener la identificación del destinatario. Ahora se exige el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF del destinatario, siendo este último elemento la novedad más trascendente.
- Se sigue exigiendo la constancia de la base imponible, añadiendo ahora que será la determinada de acuerdo con las reglas contenidas en los artículos 78 y 79 de la LIVA.

En cuanto a los asientos resúmenes se redacta el apartado 4 del artículo 63 de forma que actualmente la anotación individualizada de las facturas o documentos sustitutivos se puede sustituir por estos asientos resúmenes en los que se harán constar la fecha o período en que se hayan expedido, base imponible global, el tipo impositivo, la cuota global de facturas o documentos sustitutivos numerados correlativamente y expedidos en la misma fecha, y los números inicial y final de los documentos anotados. Ahora bien, se exige que siempre se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

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

Igualmente, será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

B. Libro registro de facturas recibidas.

Respecto del contenido de los asientos se introducen las mismas novedades, esto es, deberá constar la fecha de realización de las operaciones en caso de que esta sea distinta de la fecha de expedición de la factura y se identificará del mismo modo con NIF al proveedor del bien o prestador del servicio, haciéndose idéntica referencia respecto de la base imponible.

También se refiere las novedades a los asientos resúmenes, de forma que a partir del 1 de enero de 2009 podrá hacerse un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha, en el que se harán constar los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario, siempre que procedan de un único proveedor, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global, siempre que el importe total conjunto de las operaciones, IVA no incluido, no exceda de 6.000 euros, y que el importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, IVA no incluido. Igualmente, será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN (Art. 99 LIVA)

IVA DEVENGADO (REPERCUTIDO) durante el período de liquidación en el T.A.I.

IVA SOPORTADO DEDUCIBLE en dicho período en el T.A.I.

RESULTADO

→ POSITIVO	– COMPENSACIONES (procedentes de períodos anteriores siempre que no hubieran transcurrido 4 años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en la que se originó el exceso)	→ POSITIVO → A INGRESAR
		→ NEGATIVO → A COMPENSAR

→ 1T, 2T, 3T (o bien 1M a 11M) → A COMPENSAR en las autoliquidaciones correspondientes siguientes del ejercicio

A COMPENSAR (en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido 4 años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine el exceso de la cuantía de las deducciones sobre el importe de las cuotas devengadas)

A DEVOLVER en los seis meses siguientes (art. 115 LIVA):

- * Al término del plazo de presentación
- * Desde la fecha de su presentación si se ha producido fuera de plazo

RESULTADO
(Sistema General,
art. 115.1 LIVA)

→ NEGATIVO

→ 4T o 12M → OPCIONAL

→ POSITIVO: A ingresar en la Hacienda Pública

→ NEGATIVO → A DEVOLVER en los seis meses siguientes (art. 115 LIVA):

RESULTADO
(Sistema Devolución
mensual, arts. 115.2
y 116 LIVA)

- * Al término del plazo de presentación
- * Desde la fecha de su presentación si se ha producido fuera de plazo

Requisitos para acogerse a este régimen de devoluciones: artículo 30 del RIVA, siendo mensual el período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este régimen, con independencia de su volumen de operaciones

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la Revista de Contabilidad y Tributación. CEF. Núm. 315, junio 2009.